



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Sónia Paula da Silva Nogueira

**A Contabilidade Pública em Portugal:
proposta de um plano oficial de
contabilidade único**

Maio de 2005



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Sónia Paula da Silva Nogueira

**A Contabilidade Pública em Portugal:
proposta de um plano oficial de
contabilidade único**

Dissertação de Mestrado em
Contabilidade e Administração

Trabalho efectuado sob a orientação do
Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho

Maio de 2005

AGRADECIMENTOS

Desejo expressar a minha gratidão a todas as pessoas, que com o seu incitamento e amizade, contribuíram, das mais variadas formas, para a realização desta dissertação de mestrado.

Agradeço de forma especial:

Ao Professor Doutor João Baptista da Costa Carvalho, pela orientação que deu, pelos meios que disponibilizou, bem como todo o estímulo evidenciado ao longo da realização deste estudo. Um agradecimento particular pelo incentivo dado na escolha do tema que se afigurou, para mim, uma área de investigação relevante para a actividade profissional e académica.

A todas as pessoas que colaboraram no preenchimento dos questionários, permitindo a obtenção dos dados para tratamento e análise.

Ao Nuno pelo apoio concedido e paciência demonstrada.

Aos meus pais por todo o incentivo que sempre me deram e dão.

A todos o meu muito obrigado.

RESUMO

A contabilidade pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único

Actualmente, a Contabilidade Pública constitui uma das matérias que vem despertando um grande interesse para académicos e profissionais.

Nos últimos anos, a Contabilidade Pública, em Portugal, sofreu profundas alterações, resultantes da Reforma Administrativa e Financeira do Estado e da implementação do Plano Oficial de Contabilidade Pública e planos sectoriais públicos, tendo em vista uma maior normalização e harmonização contabilística.

Com a reforma da Contabilidade Pública passamos de um sistema de informação, de carácter eminentemente orçamental, direccionado para a prestação de contas e controlo da legalidade, para um sistema de informação orientado para a tomada de decisão.

O grau de desenvolvimento atingido no âmbito do processo de normalização contabilística, na Administração Pública, carece ainda de novos desenvolvimentos.

É objectivo geral deste estudo, tendo por base uma revisão bibliográfica, um inquérito direccionado a indivíduos relacionados, directa ou indirectamente, com a Contabilidade Pública e uma análise à prestação de contas de 2003 de alguns municípios portugueses, investigar e conhecer o estado actual da Contabilidade Pública e apresentar uma proposta de um plano de contabilidade pública único.

A elaboração do plano proposto resultou da análise comparativa entre o plano oficial de contabilidade pública e os planos sectoriais públicos, do conhecimento, através da revisão da literatura e dos estudos empíricos, dos principais inconvenientes e limitações que os planos apresentam e das normas internacionais de contabilidade para o sector público emitidas, pelo *International Federation of Accountants*.

ABSTRACT

A contabilidade pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único

Nowadays, Public Accounting is one of the subjects that rises more interest between researchers and professionals.

In recent years, Public Accounting in Portugal has gone through several changes, resulting from the Reform of the Governmental Financial Administration, the implementation of the Chart of Accounts for the Public Accounting and the several governmental sectorial plans, aiming to achieve accounting normalisation and harmonisation.

The reform of Public Accounting goes from an information system, mainly budgetary, directed to financial reporting and the control of legality, towards an information system decision-making oriented.

The level of development reached, in what accounting normalisation process is concerned, in Administrative Public Sector, is far from new achievements.

The main aim of this study, based on an extensive literature review, a survey with questionnaires applied to individuals directly or indirectly related to Public Accounting and an extensive analysis of several municipalities Financial Report from 2003, is to assess the present condition of Public Accounting and to produce an unique accounting plan.

The resulting plan was obtained through a comparative analysis between the official plan for the governmental accounting, the several sectorial plans and the knowledge, through the referred literature review and survey, of the main inconvenients and limitations which the existing plans present but also through the International Accounting Standards for the public sector, issued by the *International Federation of Accountants*.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
PARTE I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1. A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO	3
2. CONTABILIDADE PÚBLICA VERSUS CONTABILIDADE PRIVADA	5
2.1. Utilizadores da informação financeira pública versus privada	7
2.1.1. Utilizadores da informação financeira pública.....	8
2.1.2. Utilizadores da informação financeira privada	11
2.1.3. Utilizadores da informação financeira pública e privada: análise comparativa.	12
2.2. Objectivos da informação financeira pública versus privada.....	13
2.2.1. Objectivos da informação financeira pública.....	14
2.2.2. Objectivos da informação financeira privada.....	21
2.2.3. Objectivos da informação financeira pública e privada: análise comparativa ...	23
2.3. Características da informação financeira pública versus privada	24
2.3.1. Características da informação financeira pública.....	25
2.3.2. Características da informação financeira privada	27
2.3.3. Características da informação financeira pública e privada: análise comparativa	29
2.4. Elementos das demonstrações financeiras	31
2.4.1. Activo	33
2.4.2. Passivo.....	40
2.4.3. Fundo patrimonial versus capital próprio.....	43
2.4.4. Custos e proveitos	44
2.4.5. Resultado líquido.....	48
2.4.6. Orçamento	51
2.4.7. Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras.....	57
2.4.8. Valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras	60
2.4.9. Os conceitos de capital e manutenção de capital	65
2.4.10. Princípios contabilísticos.....	68
3. ORGANISMOS REGULADORES DA CONTABILIDADE PÚBLICA	79
3.1. Organismos internacionais	79
3.2. Organismo nacional.....	83

4. A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL.....	87
4.1. A reforma da contabilidade pública em Portugal: abordagem geral	88
4.1.1. Antes da RAFE.....	88
4.1.2. Da RAFE à aprovação do POCP	89
4.2. O POCP: justificação e caracterização	94
4.3. Os planos sectoriais públicos	99
4.3.1. POCAL.....	100
4.3.2. POC-Educação	103
4.3.3. POCMS	107
4.3.4. POCISSSS	109
4.4. O POCP e os planos sectoriais públicos: análise comparativa.....	110
5. ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA	115
5.1. O que é uma estrutura conceptual?	115
5.2. Elementos de uma estrutura conceptual	117
5.3. Inexistência de uma estrutura conceptual em Portugal	118
5.4. Necessidade de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública	120
PARTE II - PARTE EMPÍRICA.....	123
1. QUESTIONÁRIO.....	123
1.1. Considerações gerais	123
1.2. Objectivos da aplicação do questionário	124
1.3. Definição e caracterização da população	124
1.4. Desenvolvimento e aplicação do questionário	125
1.5. Análise dos resultados.....	127
1.5.1. Caracterização da amostra.....	127
1.5.2. Implementação do POCP e dos POC's públicos.....	129
1.5.3. Limitações e/ou deficiências da contabilidade pública	132
1.5.4. A CNCAP.....	133
1.5.5. A estrutura conceptual.....	134
1.5.6. Bens de domínio público.....	136
1.5.7. Documentos contabilísticos.....	138
1.5.8. Organismos nacionais e internacionais	140
2. ANÁLISE À PRESTAÇÃO DE CONTAS DE ALGUNS MUNICÍPIOS PORTUGUESES	141
2.1. Análise ao código das contas dos municípios	141

2.2. Critérios de valorimetria.....	145
2.3. Documentos de prestação de contas.....	146
3. PROPOSTA DE UM PLANO DE CONTABILIDADE ÚNICO PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA.....	149
3.1. Introdução.....	153
3.2. Considerações técnicas.....	155
3.2.3. Mapas de execução orçamental.....	157
3.3. Utilizadores da informação financeira pública.....	161
3.4. Objectivos da informação financeira pública.....	163
3.5. Características da informação financeira pública.....	165
3.6. Conceitos teóricos	166
3.7. Princípios orçamentais e contabilísticos	169
3.8. Critérios de valorimetria.....	172
3.9. Documentos de prestação de contas.....	172
3.9.1. Caracterização da entidade.....	172
3.9.2. Relatório de gestão	176
3.9.3. Mapas de execução orçamental.....	178
3.9.4. Mapas de informação patrimonial e económica.....	183
3.10. Documentos de prestação de contas consolidados.....	189
3.11. Quadro de contas.....	189
3.12. Código das contas.....	192
3.13. Notas explicativas	195
3.14. Normas de contabilidade analítica	205
3.15. Normas de consolidação de contas.....	205
CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS	207
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	211
ANEXOS	225

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1. Características dos sistemas contabilísticos: sector público e privado	6
Figura 1.2. Objectivos da informação financeira pública	15
Figura 1.3. Objectivos da informação financeira pública, segundo o GASB	19
Figura 1.4. Hierarquia das características qualitativas da informação financeira.....	27
Figura 1.5. Elementos das demonstrações financeiras.....	32
Figura 1.6. Organismos internacionais normalizadores para as entidades públicas	80
Figura 1.7. Orientações e notas interpretativas emitidas pela CNCAP.....	83

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 2.1. Distribuição dos respondentes pelas instituições	127
Gráfico 2.2. Docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública.....	128
Gráfico 2.3. Integração da CNCAP na CNC.....	134
Gráfico 2.4. Inclusão dos bens de domínio público no activo	136
Gráfico 2.5. Registo das amortizações dos bens de domínio público	137

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1.1. Utilizadores da informação financeira pública - CS 1 do GASB	9
Quadro 1.2. Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública	11
Quadro 1.3. Utilizadores da informação financeira pública <i>versus</i> privada	12
Quadro 1.4. Objectivos da informação financeira pública	16
Quadro 1.5. Sexto objectivo da CS 1 do NCGA <i>versus</i> características qualitativas	25
Quadro 1.6. Características qualitativas da informação financeira pública - NICSP 1	26
Quadro 1.7. Características qualitativas da informação financeira privada - SFAC 2	28
Quadro 1.8. Características qualitativas da informação pública <i>versus</i> privada.....	31
Quadro 1.9. Critérios de reconhecimento de custos e proveitos.....	59
Quadro 1.10. Critérios de valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras.....	60
Quadro 1.11. Critérios de valorimetria previstos no POCP e POC's públicos.....	61
Quadro 1.12. Situações de valorização de custos e proveitos nas entidades públicas.....	64
Quadro 1.13. Critérios de valorimetria	65
Quadro 1.14. Princípios contabilísticos	77
Quadro 1.15. Normas internacionais de contabilidade pública - IPSAS e IAS.....	82
Quadro 1.16. Pareceres técnicos	85
Quadro 1.17. Etapas da reforma da contabilidade pública desde 1910 até	93
Quadro 1.18. Análise comparativa do POCP e dos POC's públicos - Resumo.....	111
Quadro 1.19. Documentos de prestação de contas - Instrução n.º 1/04 do TC.....	113
Quadro 1.20. Documentos de prestação de contas - Resolução n.º 4/01 do TC.....	114
Quadro 1.21. Itinerário lógico-dedutivo de uma estrutura conceptual	117
Quadro 1.22. Elementos de uma estrutura conceptual.....	118
Quadro 1.23. Perspectiva conceptual segundo a DC 18	119
Quadro 1.24. Razões para a existência de uma estrutura conceptual	122
Quadro 2.1. Diligências efectuadas para a definição da população.....	125
Quadro 2.2. Contas utilizadas na prestação de contas	141
Quadro 2.3. Critérios valorimétricos	145
Quadro 2.4. Documentos de prestação de contas de 2003.....	147
Quadro 2.5. Estrutura dos POC's públicos e do POC proposto.....	150
Quadro 2.6. Demonstração de resultados por funções ou actividades - Proposta	156
Quadro 2.7. Princípios orçamentais: POC's públicos e POC proposto	170

Quadro 2.8. Princípios contabilísticos: POC's públicos e POC proposto	171
Quadro 2.9. Nota explicativa 8.1 - análise aos POC's públicos	173
Quadro 2.10. Caracterização da entidade - Proposta	175
Quadro 2.11. Indicadores de gestão - Proposta.....	177

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 2.1. Profissão dos respondentes	127
Tabela 2.2. Distribuição dos respondentes por estabelecimento de ensino.....	128
Tabela 2.3. Distribuição dos respondentes por planos sectoriais	129
Tabela 2.4. Importância da implementação dos planos de contabilidade pública	129
Tabela 2.5. Avaliação da implementação dos planos de contabilidade pública.....	130
Tabela 2.6. Identificação, por profissão, dos inquiridos que não opinaram quanto à avaliação da implementação dos POC's públicos	131
Tabela 2.7. Dificuldade na implementação do POCP e dos POC's públicos	131
Tabela 2.8. Limitações e/ou deficiências da actual contabilidade pública.....	132
Tabela 2.9. Desempenho da CNCAP	133
Tabela 2.10. Importância de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.....	134
Tabela 2.11. Relação entre a estrutura conceptual e a contabilidade pública	135
Tabela 2.12. Razões contra a inclusão dos bens de domínio público no activo.....	136
Tabela 2.13. Razões a favor da amortização dos bens de domínio público	137
Tabela 2.14. Razões contra a amortização dos bens de domínio público	138
Tabela 2.15. Utilidade dos documentos contabilísticos	139
Tabela 2.16. Papel dos organismos nacionais e internacionais	140

ABREVIATURAS

ADCES - Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior
AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*
CE - Classificador Económico
CIBE - Cadastro e Inventário dos Bens do Estado
CNC - Comissão de Normalização Contabilística
CNCAP - Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública
CS - *Concepts Statement*
CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
DC - Directriz Contabilística
DGO - Direcção-Geral do Orçamento
DL - Decreto-Lei
FASB - *Financial Accounting Standards Board*
FEE - *Fédération des Experts Comptables Européens*
GASB - *Governmental Accounting Standards Board*
IAS - *International Accounting Standards*
IASB - *International Accounting Standards Board*
IFAC - *International Federation of Accountants*
IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*
ISSSS - Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
LEO - Lei de Enquadramento Orçamental
LOPTC - Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas
NCGA - *National Council on Governmental Accounting*
NIC - Norma Internacional de Contabilidade
NICSP - Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público
OCDE - Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico
OE - Orçamento de Estado
OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PGCP - *Plan General de Contabilidad Pública*
POC - Plano Oficial de Contabilidade
POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

POC-Educação - Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação
POCIES - Plano Oficial de Contas para as Instituições do Ensino Superior
POCIPSS - Plano Oficial de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social
POCISS - Plano Oficial de Contas para as Instituições de Segurança Social
POCISSSS - Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de
Segurança Social
POCMS - Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde
POCP - Plano Oficial de Contabilidade Pública
POCSS - Plano Oficial de Contas para os Serviços de Saúde
PSC - *Public Sector Committee*
RAFE - Reforma Administrativa e Financeira do Estado
RLE - Resultado Líquido do Exercício
SEC - Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais
SCI - Sistema de Controlo Interno
SFAC - *Statement of Financial Accounting Concepts*
SPA - Sector Público Administrativo
TC - Tribunal de Contas
UE - União Europeia
VRL - Valor Realizável Líquido

INTRODUÇÃO

Durante os últimos anos, a contabilidade pública, tem vindo a sofrer importantes desenvolvimentos, em consequência da crescente globalização da economia mundial.

O tradicional sistema de informação contabilística, aplicável aos organismos públicos sem fins lucrativos, caracterizava-se, fundamentalmente, pela disponibilização de informação escassa e de carácter orçamental, o que impossibilitava um rigoroso controlo dos gastos públicos. Paralelamente, a principal preocupação da contabilidade pública tradicional estava relacionada exclusivamente com a prestação de contas e o controlo da legalidade.

Perante este cenário, e face às necessidades de modernização sentidas, a Administração Pública portuguesa, fomentou o interesse para o aparecimento de modernas técnicas de gestão, reflectidas, entre outras, na actual contabilidade pública. A contabilidade pública passou a ter uma nova configuração, tendo como principal objectivo facilitar a tomada de decisões dos diferentes utilizadores, ao fornecer informação de carácter económico, financeiro e de gestão.

Com a Reforma Administrativa e Financeira do Estado (RAFE), iniciada em 1990, a contabilidade pública, em Portugal, começou um novo ciclo. A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) é considerada, por muitos autores, como uma das medidas de maior significado no processo de reformulação, associada às sucessivas aprovações dos planos sectoriais públicos (Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais - POCAL, Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação - POC-Educação, Plano Oficial de Contabilidade para o Ministério da Saúde - POCMS e o Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social - POCISSSS), previstos no mesmo diploma. Em Portugal, a par de outros países, com a publicação do POCP, bem como dos planos sectoriais públicos, a contabilidade pública, caminha num sentido de normalização, com o intuito de facilitar a comparabilidade da informação e possibilitar a disponibilização de dados à contabilidade nacional. Porém, com a implementação dos planos de contabilidade nas entidades da Administração Pública portuguesa, começamos a verificar que a contabilidade pública apresenta ainda determinadas limitações e deficiências.

Deste modo, é nosso objectivo apresentar um plano de contabilidade pública único, capaz de suprir as actuais necessidades e, não menos importante, ultrapassar as principais limitações e deficiências dos planos existentes.

Por forma a concretizarmos o propósito desta dissertação estruturamos a mesma, em duas partes, conforme a seguir se explica.

Na primeira parte, designada por enquadramento teórico da contabilidade pública, fazemos uma breve abordagem à contabilidade como sistema de informação; confrontamos a contabilidade pública com a contabilidade privada; procuramos identificar os organismos reguladores (nacionais e internacionais) da contabilidade pública; enquadrámos a contabilidade pública em Portugal e salientamos a necessidade da criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, como forma de justificarmos parte do plano proposto.

Na segunda parte, apresentamos os resultados do estudo empírico aplicado aos grupos de trabalho que estiveram na elaboração dos planos de contabilidade pública, aos corpos dirigentes da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP), Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), e aos docentes das matérias de contabilidade pública das várias instituições de ensino superior público e privado. Com este estudo, pretendemos conhecer a situação actual da contabilidade pública e o grau de utilidade dos documentos produzidos por este sistema contabilístico para os utilizadores internos e externos. Apresentamos também, nesta segunda parte, uma análise à prestação de contas, de 2003, de alguns municípios portugueses, com a finalidade, de entre outras, observarmos as contas utilizadas por cada município e conhecer os critérios de valorimetria e os documentos apresentados. Para completar o nosso trabalho apresentamos, ainda nesta segunda parte, a proposta do plano de contabilidade pública único.

Por último, apresentamos uma síntese das principais conclusões e deixamos algumas pistas para futuras investigações.

PARTE I - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1. A CONTABILIDADE COMO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

A contabilidade “...não é estática, antes pelo contrário, pode ser revista: é formada por conceitos dinâmicos, que podem sofrer enriquecimento, precisão e até substituição; não se faz de vez: faz-se, refaz-se contínua e permanentemente devido à criatividade pessoal e às necessidades sociais que se conjugam, orientando-se por tecnologias de vanguarda; procura um enriquecimento e ajustamento permanente.” (Cruz, 1989:7).

Armandino Rocha (1991:26) define a contabilidade como sendo “...a Ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que o possam influenciar e por isso os identifica, selecciona, analisa e promove medidas, processo, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões.”. Para Hendriksen e Breda (1991:85) a contabilidade “...existe porque é suposto que seja útil.”.

Tua Pereda, num estudo desenvolvido em 1996, considera três paradigmas para a contabilidade: legalista, económico e teleológico. Na opinião do autor, inicialmente verificou-se a preocupação de cumprir a lei passando, a partir dos anos 30, a demonstrar uma maior importância, os aspectos económicos e de decisão. Contudo, a partir da década de 70, a contabilidade tem presente o fim para o qual é produzida. De acordo com o mesmo autor, a contabilidade reflecte-se num «paradigma utilitário». Os aspectos comportamentais revelam ter mais interesse que os aspectos económicos (a medição do resultado real), o que não significa que estes deixem de ter interesse (Tua Pereda, 1996).

Durante os últimos anos, assistimos a profundas modificações na contabilidade. Os desenvolvimentos sentidos tornaram possível a apresentação de uma definição unificada desta disciplina, embora na opinião de Matos de Carvalho e Bernardes (2000:2) se trate uma “...tarefa ciclópica.”. De acordo com Rogério Fernandes Ferreira (2002), a contabilidade constitui uma técnica de observação económica, muito elaborada e com objectivos muito significativos para o desempenho da gestão e, para um conhecimento mais alargado da situação e das perspectivas futuras das empresas e outras instituições. Assim, no mesmo trabalho, o autor define a contabilidade “...como ramo de conhecimento e/ou técnica cujo objecto consiste na apreciação da movimentação dos valores do património e das operações de gestão, com vista a apreciar em cada momento (passado, presente ou futuro), as situações e os resultados decorrentes das referidas movimentações (fluxos de entradas, fluxos de saídas

e saldos ou novas situações).” (Rogério Fernandes Ferreira, 2002:27). «Proporcionar informação útil para a tomada de decisões empresariais e económicas»¹ é um dos objectivos das demonstrações financeiras divulgadas por diferentes entidades, em que a sua concretização só se torna possível através da aplicação da contabilidade. Neste contexto, a orientação da contabilidade é feita em termos dos seus utilizadores, o que leva Barrachina *et al.* (1999) a concluir que a contabilidade é orientada para os fins, em detrimento de aspectos cognitivos. Segundo Correia (2002a:7) toda a contabilidade, como qualquer sistema de informação, não esgota a finalidade em si mesma, mas constitui um meio de comunicação, de modo a poder ser utilizada por todos os seus destinatários. Para Pina Martínez e Torres Pradas (1999) o facto de se considerar a contabilidade como um sistema de informação, implica estabelecer fundamentos básicos, como: quem devemos informar, quais são os objectivos da informação apresentada pelas diferentes organizações, etc.

De acordo com a opinião de Bernardes (2001), os sistemas contabilísticos já não são concebidos a partir de puras estruturas abstractas passando a ser concebidos a partir das necessidades (de informação) dos seus utilizadores. Como faz referência o autor citado, “*De uma «verdade única» passamos para uma «verdade orientada para o utilizador», tendo como finalidade essencial a de proporcionar a maior utilidade possível para o processo de decisão do destinatário da informação contabilística.*” (2001:128).

No que se refere à contabilidade pública, Pou Díaz (1995) assinala que a mesma é antes de tudo e sobretudo «contabilidade». Deste modo, a contabilidade pública enquadra-se dentro da área de conhecimentos da «Teoria Geral de Contabilidade»² e, segundo este ponto de vista, é substancialmente igual à contabilidade privada (Pou Díaz, 1995). Para o mesmo autor, a contabilidade pública ao ser igual a qualquer outra contabilidade, passa a ser conhecida como um sistema de elaboração e comunicação de informação. Alves e Teixeira (2003:3) partilham da mesma opinião ao afirmarem que a contabilidade pública “*...para além de fins de controlo da legalidade...tem de ser um sistema de informação que permita a análise e avaliação das decisões tomadas e apoiar as decisões futuras.*”.

¹ Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) 1 - Objectives of Financial Reporting for Business Enterprises* (§9).

² Segundo Tua Pereda (1996), a «Teoria Geral do Conhecimento» compreende os aspectos comuns a todos os sistemas contabilísticos (registo da realidade, medição, valorimetria, representação, agregação, interpretação e comunicação).

2. CONTABILIDADE PÚBLICA VERSUS CONTABILIDADE PRIVADA

A contabilidade do sector público e a contabilidade do sector privado representam dois sistemas contabilísticos distintos mas com alguma proximidade entre eles. As reformas introduzidas nos sistemas contabilísticos públicos, na maioria dos países, procuraram obter uma melhoria da informação financeira, através de uma contabilidade pública capaz de satisfazer as necessidades direccionadas para uma gestão eficaz da afectação dos recursos públicos (Brusca Alijarde e Benito López, 2002). Tendo presente este pensamento, partilhamos da opinião de Vela Bargues (1992:41) quando refere que, o facto da contabilidade pública ter evoluído com algum atraso, teve pelo menos uma consequência positiva que foi a utilização da experiência normalizadora no âmbito empresarial.

Beltrán Beltrán (2002) afirma que a contabilidade pública, em certa medida, seguiu os passos da contabilidade privada e adaptou-se, em muitos aspectos, aos critérios estabelecidos no âmbito empresarial. Numa entrevista, Carvalho (1999:5) assinala que *“Há, de facto, uma aproximação da contabilidade pública à privada, mas ela nunca significará uma fusão dos dois sistemas, pois tratam duas realidades diferentes em que os próprios conceitos, por exemplo o do lucro, podem ter significados ou leituras diferentes. Na primeira, o fim social terá de ser prioritário, o que não acontece com a segunda. Por isso a óptica da contabilidade pública será sempre diferente da privada.”*.

Apesar de, aquando a elaboração do POCP, se ter evidenciado a intenção de harmonizar os sistemas contabilísticos em análise, não podemos esquecer que estes se distinguem desde logo pelo âmbito de actuação. A *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA), na Estrutura Conceptual para a Informação Financeira das Entidades Públicas (2001, §10), refere que *“O ambiente económico, jurídico e social envolvente condiciona a informação financeira que deve ser coerente com os mesmos. As alterações no ambiente podem produzir modificações nas necessidades dos utilizadores, nos objectivos da informação financeira e nas normas que regem a sua elaboração.”*. Deste modo, uma das características do ambiente económico envolvente que incide sobre a informação contabilística produzida pelas entidades públicas é a sua actividade não lucrativa³ (Vela Bargues, 1991b). Assim, enquanto que a contabilidade pública é produzida pelas entidades que não visam a obtenção do rendimento e têm por objectivo o bem-estar social, a

³ Por actividade não lucrativa entendemos a prestação de serviços públicos a título gratuito ou semi-gratuito e/ou as operações de redistribuição do rendimento da riqueza nacional (AECA, 2001, §12).

contabilidade privada é utilizada por entidades que têm como objectivo primordial o lucro (Figura 1.1).

Figura 1.1. Características dos sistemas contabilísticos: sector público e privado

Dois sistemas diferentes: porquê?		
	Sistema contabilístico do sector público não lucrativo	Sistema contabilístico do sector privado
Objectivos	Satisfação das necessidades colectivas (ou bem-estar social)	Obtenção de lucro ou acréscimo de valor
Fonte de rendimento	Comparticipação do Estado e contraprestação efectuada pelos utentes	Venda ou prestação de bens ou serviços
Pendor	Legalista	Economicista
Plano de contabilidade	De acordo com a estrutura do sector público administrativo - SPA (POCP e planos sectoriais públicos)	De acordo com a estrutura do sector privado (Plano Oficial de Contabilidade - POC ⁴)

Um outro aspecto que também devemos ter presente na proximidade destas duas contabilidades é o facto das entidades públicas estarem sujeitas a um orçamento⁵, que na maioria das vezes, limita a aplicabilidade de determinadas regras e princípios contabilísticos utilizados pelo sector empresarial.

Nos países mais desenvolvidos, a contabilidade pública surge como elemento fundamental no controlo financeiro, na medida da eficácia dos serviços públicos, bem como na análise dos efeitos económicos do orçamento e na tomada de decisões. Para Brusca Alijarde e Benito López (2002), a contabilidade pública é objecto de regulamentação por parte dos organismos técnicos, de natureza e características diversas segundo os países. Por este motivo, Vela Bagues (1991a) refere que a elaboração e a emissão de normas contabilísticas para as entidades públicas requer que se considerem sérias diferenças entre a contabilidade pública e privada. Neste sentido, e por revelar ter interesse para o nosso estudo, iremos proceder à análise dessas diferenças no âmbito dos utilizadores, dos objectivos e das características qualitativas da informação financeira. Posteriormente, analisaremos os elementos das demonstrações financeiras, bem como o seu reconhecimento e valorimetria. Por último,

⁴ Decreto-Lei (DL) n.º 410/89 de 21 de Novembro.

⁵ Em Portugal, os serviços prestados pelas entidades públicas classificam-se em:

- serviços com independência orçamental: quando a actividade orçamental dos serviços prestados se realiza à margem do Orçamento de Estado (OE), normalmente, aparecem designados por serviços independentes. Como por exemplo, temos os serviços das Administrações Local e Regional;
- serviços com orçamento especial: são aqueles serviços que têm um orçamento à margem do OE, como é o caso das Instituições de Segurança Social;
- serviços incluídos no OE: o orçamento deste tipo de serviços é parcial ou totalmente submetido ao OE, damos como exemplo os serviços prestados pelos organismos da Administração Central.

faremos referência aos conceitos de capital e manutenção de capital e aos princípios contabilísticos.

2.1. Utilizadores da informação financeira pública *versus* privada

Para Vela Bargues (1992) e Montesinos Julve (1993) a determinação dos objectivos da informação financeira, segundo um processo lógico, requer, em primeiro lugar, conhecer quem são os utilizadores da informação e quais são as suas necessidades. No entanto, temos que ter presente que muitas das vezes o que os utilizadores esperam da informação, consequente das suas necessidades, é substancialmente distinto do que a informação financeira divulgada lhes proporciona. As demonstrações financeiras não são um fim em si mesmas, pelo que os seus objectivos devem ser examinados a partir das necessidades daqueles que procuram a informação (SFAC 1, §9).

As necessidades evidenciadas pelos utilizadores da informação são inúmeras, e nem sempre coincidentes, o que permite concluir que a sua classificação não é tarefa fácil. Deste modo, torna-se imperioso definirmos quem são os utilizadores da informação financeira, para conhecermos qual o tipo de informação a fornecer. Os utilizadores da informação financeira são, segundo a perspectiva de Benito López (1995:72), “...*todos aqueles que compõem o tecido político, económico e social de um país.*”.

Freitas e Góis (1999:768) mencionam que num processo de divulgação das demonstrações financeiras “...*é necessário ter em conta as diferentes classes de utilizadores da informação financeira, os requisitos que estes impõem a este tipo de informação de forma a satisfazerem os objectivos que estes pretendem alcançar.*”.

Holder (1980) classifica os utilizadores da informação financeira de acordo com os seguintes critérios:

1. Relação utilizador/entidade, distinguindo se se trata de um utilizador interno ou externo⁶;
2. Necessidades dos utilizadores da informação: intensa, quando a informação para o utilizador é primordial na tomada de decisões e, moderada e limitada, quando a informação para o utilizador é relativa e não é decisiva;
3. Nível de sofisticação: quando se tem em consideração os conhecimentos dos utilizadores necessários à interpretação da informação;

⁶ Segundo Holder (1980), os utilizadores internos são os que têm acesso ilimitado à informação e têm controlo sobre o próprio sistema de informação, e os utilizadores externos são os que apenas têm acesso a determinado tipo de informação (informação mais limitada).

4. Tipo de informação: quando se tem em conta o tipo de informação que os utilizadores necessitam⁷.

2.1.1. Utilizadores da informação financeira pública

Tendo presente a classificação dos utilizadores da informação financeira efectuada por Holder, para Ratcliffe (1980) a maioria das demonstrações financeiras do sector público não lucrativo, considera como primeiros utilizadores, os gestores internos e outros grupos ligados à organização pública. Já Cárcaba García (2002) acrescenta que, ao considerarmos as profundas alterações ocorridas ultimamente na contabilidade pública, a preferência, apontada por Ratcliffe, foi-se modificando, dando-se maior protagonismo, actualmente, aos utilizadores externos. Simultaneamente, a AECA (2001), no §26 do seu documento para as entidades públicas, refere que os principais utilizadores da informação não são os utilizadores internos. Na perspectiva de Gabás Trigo e Bellosta Pérez-Gruesco (2000), nas entidades não lucrativas do sector público, o utilizador interno da informação, com funções de planificação e controlo, é a Administração Pública. Já o utilizador externo é classificado, pelo autor, em dois grupos: os fornecedores de recursos (contribuintes, credores comerciais, colaboradores e empregados) e os receptores de bens e serviços, com interesses indirectos (como é o caso dos organismos reguladores, o Governo, a comunidade e qualquer outro agente económico, potencialmente afectado pela actividade económica da entidade).

Contrariamente, Fernández (2000), tendo em consideração as características das necessidades dos utilizadores e o tipo de informação requerida, quarta classificação apontada por Holder, classifica os utilizadores, em três grupos, sendo que em cada grupo os utilizadores deverão ter as mesmas necessidades informativas. A divisão apontada por Fernández (2000) traduz-se em:

- Cidadãos;
- Profissionais (órgãos do Governo, de controlo, de gestão e empregados); e
- Agentes económicos e financeiros.

Somos de opinião que a classificação dos utilizadores, na contabilidade pública, tendo em consideração a sua relação (interna ou externa) com a entidade é a mais correcta, na medida em que existem utilizadores externos com capacidade de influenciarem as políticas da entidade. A posição por nós defendida, fundamenta-se entre outros, também no estudo

⁷ A disponibilização de informação útil em tempo oportuno constitui um dos elementos essenciais para a tomada de decisões por parte dos seus utilizadores.

realizado pelo *Governmental Accounting Standards Board (GASB) - Objectives of Financial Reports - Concepts Statement (CS) 1*, onde se evidencia a classificação dos utilizadores da informação financeira pública segundo a relação utilizador/entidade. Deste modo, neste estudo o GASB identifica quatro grupos de utilizadores, conforme o quadro 1.1:

Quadro 1.1. Utilizadores da informação financeira pública - CS 1 do GASB

Utilizadores externos	Cidadãos	Contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral.
	Corpos legislativos e de controlo	Órgão máximo de controlo das entidades públicas, órgãos do Governo e representantes directos dos cidadãos.
	Investidores e credores	Instituições credoras e investidores, pessoas que individualmente se convertem em investidores e credores e instituições financeiras.
Utilizadores internos	Órgãos de gestão (gestores internos)	Órgãos de gestão (gestores internos).

O FASB⁸, na SFAC 4 - *Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*, para além de mencionar os utilizadores da informação financeira para as entidades lucrativas, refere ainda, que a informação financeira produzida pelas entidades não lucrativas deverá ser utilizada pelos eleitores, pelo Governo e seus corpos, pelos gestores e fornecedores de recursos (§29).

Em 1983, o *National Council on Governmental Accounting (NCGA)* tendo por base um estudo efectuado, em 1981, por Drebin, Chan & Freguson, intitulado *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, elaborou a sua primeira norma - *Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units*, onde assinala os seguintes utilizadores da informação financeira: contribuintes, doadores, investidores, receptores de serviços, empregados, fornecedores, corpos legislativos, órgãos de gestão, eleitores e órgãos de controlo.

A AECA (2001), na sua Estrutura Conceptual para a Informação Financeira das Entidades Públicas, apresenta, nos §§ 24 e 25, os seguintes utilizadores da informação financeira pública: utilizadores de serviços, entidades responsáveis pela elaboração das contas económicas da Administração Pública, órgãos de representação política, parlamentos e assembleias legislativas, órgãos de controlo interno e externo, credores, intermediários

⁸ Convém assinalarmos que o FASB incide os seus trabalhos sobre os princípios e as normas contabilísticas das organizações orientadas para o lucro (empresas) e organizações não governamentais não orientadas para o lucro. Este facto deve-se ao organismo que tem por finalidade supervisionar o FASB, que se trata de um organismo pertencente ao sector público designado por *Security and Exchange Commission*.

financeiros, analistas económicos e financeiros, empregados, entidades públicas e privadas e gestores.

Mais recentemente, o *International Federation of Accountants* (IFAC), na Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público (NICSP) 1 - Apresentação de Demonstrações Financeiras, enumera os seguintes utilizadores da informação financeira pública (§30): legislador e outros organismos governamentais, cidadão (contribuintes, eleitores, grupo de especial interesse e destinatários de bens), investidores e credores, outros Governos, agências internacionais e outros fornecedores de recursos e analistas económicos e financeiros.

Relativamente ao normativo português, no âmbito da contabilidade pública, quer o POCP quer os planos sectoriais públicos não descrevem concretamente quem são os utilizadores da informação financeira. Porém, no §5, o POCP refere, no seu objectivo principal, que a aplicação deste deve constituir “...um instrumento de apoio aos **gestores**...” e permitir “...a obtenção expedita dos elementos indispensáveis...na óptica da **contabilidade nacional**.”⁹. Neste sentido, podemos afirmar que os gestores e a contabilidade nacional são os utilizadores da informação financeira produzida pela contabilidade pública no âmbito do POCP.

Como temos vindo a verificar, é notável a relação existente entre os utilizadores, as suas necessidades e os objectivos da informação financeira. Em termos genéricos, os utilizadores necessitam de informação que os ajude a tomar decisões económicas, sociais e políticas e a avaliar a utilização dos recursos por uma organização pública (NICSP 1, §32). Os utilizadores recorrem às demonstrações financeiras para obterem informação sobre a administração, o cumprimento da legalidade, a situação financeira, a actividade e o impacto económico da Administração Pública ou do serviço (NICSP 1, §33).

Vela Barges (1992:136 a 145) sintetizou as necessidades de informação, segundo a divisão de utilizadores apontada pelo GASB, como se segue:

⁹ Realce nosso.

Quadro 1.2. Necessidades dos utilizadores da informação financeira pública

Utilizadores	Necessitam de informação...
Cidadãos (contribuintes, eleitores, receptores de serviços e cidadão em geral)	<ul style="list-style-type: none">- sobre a execução orçamental com especial ênfase no défice ou excedente; e- para avaliar a eficácia, a eficiência e o custo dos serviços.
Corpos legislativos e de controlo	<ul style="list-style-type: none">- contabilística sobre a situação financeira; e- orçamental (programas e graus de execução).
Investidores e credores	<ul style="list-style-type: none">- sobre a capacidade que as diferentes entidades apresentam para cumprir as obrigações contratuais;- acerca da disponibilidade dos recursos das entidades públicas (fontes de financiamento, fluxos dos recursos, restrições e obrigações a satisfazer e contrair no futuro); e- sobre a posição financeira que permita avaliar o risco contraído.
Órgãos de gestão (Gestores internos)	<ul style="list-style-type: none">- sobre a posição financeira actual e sobre os fluxos de tesouraria de curto prazo;- sobre a situação económica e possíveis alterações da mesma;- sobre o cumprimento da legalidade;- para o planeamento e elaboração do orçamento; e- para avaliar os actos realizados por parte da gestão e da organização.

Fonte: adaptado de Bernardes (2001:166)

2.1.2. Utilizadores da informação financeira privada

Depois de analisados os utilizadores da informação financeira pública, importa agora, conhecermos quem são os utilizadores da informação financeira privada para, posteriormente, podermos estabelecer comparações. Neste sentido, a metodologia seguida para esta abordagem será semelhante à do ponto anterior, onde procederemos à análise dos principais estudos dos diferentes organismos profissionais.

De acordo com o §4 da SFAC 1, o “...*relato financeiro deve fornecer informação que é útil para investidores, credores e outros utilizadores, e importante na tomada de decisões...*”.

No §9 da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras (1989) do *International Accounting Standards Board*¹⁰ (IASB) são referidos os seguintes utilizadores da informação financeira: investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governos e seus departamentos e público em geral. Porém, o IASB estabelece uma hierarquia nos utilizadores definidos anteriormente, quando, no §10, menciona que “...*ao ser impossível fornecer informação que satisfaça as necessidades de todos, deverão considerar-se as dos investidores que à partida vão de encontro às necessidades da maioria dos utilizadores.*”. Já no §11, acrescenta a gerência

¹⁰ A designação inicial deste organismo foi *International Accounting Standards Committee*.

como um utilizador da informação, mas refere que ela própria “...*pode elaborar informação financeira adicional que responda às suas necessidades específicas.*”.

A AECA, na sua Estrutura Conceptual para a Informação Financeira (1999), aplicável às empresas, apresenta um vasto conjunto de utilizadores da informação, nomeadamente: accionistas e/ou proprietários (considerados como potenciais), empregados e seus representantes, investidores, fornecedores e outros credores, gestores, clientes e outros devedores, Governo e seus organismos públicos e público em geral (§24). Se compararmos as estruturas conceptuais de 1999 e 2001 da AECA, facilmente nos apercebemos de que a principal diferença entre ambas, no que respeita ao grupo de utilizadores, é o accionista e/ou proprietário que demonstra ter um papel importante no sector privado contrariamente ao sector público não lucrativo.

No que diz respeito ao normativo português, no POC e na Directriz Contabilística (DC) 18 - Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites, encontramos descritos os seguintes utilizadores: investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, Administração Pública e público em geral.

2.1.3. Utilizadores da informação financeira pública e privada: análise comparativa

O quadro seguinte apresenta um resumo dos utilizadores da informação financeira pública e privada, reconhecidos por alguns dos estudos apresentados anteriormente.

Quadro 1.3. Utilizadores da informação financeira pública *versus* privada

	Entidades não lucrativas				Entidades lucrativas			
	GASB CS 1	NCGA 1983	AECA 2001	IFAC NICSP 1	FASB SFAC 1	IASB 1989	AECA 1999	POC 1989
Corpos do Governo	•	•	•	•	•	•	•	•
Órgãos de controlo	•	•	•	•	•	•		
Investidores	•	•	•	•	•	•	•	•
Credores	•	•	•	•	•	•	•	•
Fornecedores de recursos	•	•	•	•				
Público em geral	•	•	•	•	•	•	•	•
Empregados	•	•	•	•	•	•	•	•
Gestores	•	•	•		•	•	•	
Instituições financeiras	•	•			•	•	•	
Fornecedores		•			•	•	•	•
Clientes					•	•	•	
Accionistas e/ou proprietários					•	•	•	•
Gerência						•		
Analistas financeiros		•	•	•				

Fonte: adaptado de Vela Bargues (1992:133 a 134)

Como podemos verificar pela análise do quadro anterior, os utilizadores da informação financeira dos dois tipos de entidades em análise são, em parte, distintos. É notória, a existência de utilizadores comuns aos dois tipos de entidades (serviços do Estado e governamentais, investidores, credores, fornecedores, público em geral, empregados, gestores e instituições financeiras), utilizadores específicos das entidades não lucrativas (fornecedores de recursos e analistas financeiros) e utilizadores específicos das entidades lucrativas (accionistas e/ou proprietários e clientes). Relativamente aos utilizadores comuns, Vela Bargues (1992) refere que estes não têm o mesmo significado. Assim, por exemplo, o público em geral que, na maioria das vezes, compreende os contribuintes e os eleitores, será mais importante no caso do SPA do que no empresarial se tivermos em consideração a sua capacidade de influência através dos processos eleitorais. Contrariamente, os empregados poderão ser mais relevantes para as empresas se considerarmos que estes dependem de um contrato de trabalho.

Também, Sala Turet e Viñas Xifra (1996:170) referem que *“O «cidadão normal» não tem grande importância nas entidades privadas, pois apesar de receber toda a informação contabilística, não tem capacidade de decisão para alterar as estruturas da unidade económica em questão; ao contrário, nas entidades públicas, como contribuinte e/ou eleitor, poderá tomar decisões políticas que podem alterar a gestão da unidade económica.”*.

Na opinião de Vela Bargues (1992:128), *“...a configuração actual dos diferentes grupos de utilizadores no âmbito do sector público evidencia um facto muito claro. No sector privado os investidores e os credores são considerados como os utilizadores primários da informação contabilística.”*.

2.2. Objectivos da informação financeira pública versus privada

Os utilizadores da informação contabilística exercem uma força fundamental no momento de determinar os objectivos das demonstrações financeiras (Cyert e Ijiry, 1974). Uma correcta definição dos objectivos da informação financeira, revela a necessidade de um conhecimento prévio das características da organização em causa, do meio em que se insere, de quem são os seus utilizadores e quais são as suas necessidades. A contabilidade pública e a contabilidade empresarial, tratando-se de dois tipos de contabilidade que se aplicam a sectores distintos, evidenciam notáveis particularidades entre si. O ambiente onde se aplica a contabilidade pública é distinto do da contabilidade privada, e por isso apresenta características específicas.

Os utilizadores da informação financeira pública também possuem outro tipo de necessidades que os utilizadores da informação financeira privada não possuem. Embora as necessidades dos utilizadores sejam, em parte, distintas, não significa que os objectivos da informação sejam necessariamente diferentes. A escolha de um ou de outro objectivo dependerá das necessidades e características de cada utilizador da informação financeira, pois ambos os sistemas contabilísticos possuem como objectivo primordial «a disponibilização de informação que satisfaça as necessidades dos seus utilizadores e sirva de apoio à tomada de decisões».

2.2.1. Objectivos da informação financeira pública

O *Public Sector Committee* (PSC) do IFAC, no seu primeiro documento - Apresentação de Demonstrações Financeiras - refere que o objectivo genérico da informação contabilística pública é o de “...proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade, necessária para a tomada de decisões de uma vasta gama de utilizadores e para demonstrar a responsabilidade das entidades públicas pelos recursos que lhe foram confiados.” (NICSP, 2001, §13). Assim, as demonstrações financeiras deverão proporcionar informação (NICSP, 2001, §13):

- a) acerca das fontes, atribuição e utilização de recursos financeiros;
- b) acerca de como a entidade financiou as suas actividades e satisfaz as suas necessidades de dinheiro;
- c) que seja útil ao avaliar a capacidade da entidade financiar as suas actividades e satisfazer os seus passivos e compromissos;
- d) acerca da situação financeira da entidade e alterações nela; e
- e) útil na avaliação de desempenho da entidade em termos de custos de serviços, eficiência e cumprimento de metas.

No §14 do referido documento, é mencionado ainda que “...as demonstrações financeiras de finalidade geral podem também ter um papel preditivo ou retrospectivo, proporcionando informação útil na previsão do nível de recursos necessários para operações continuadas.”. Neste sentido, poderá também proporcionar informação:

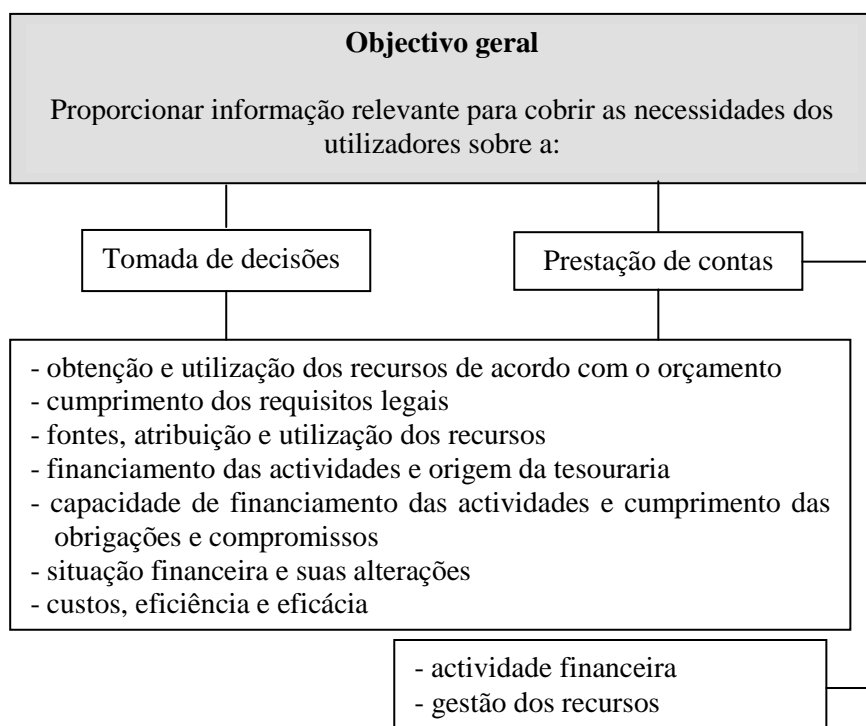
- a) que dê indicação se os recursos foram obtidos e usados de acordo com o orçamento legalmente adoptado; e

- b) que dê indicações se os recursos foram obtidos e usados de acordo com os requisitos legais e contratuais, incluindo os limites financeiros estabelecidos pelas autoridades legislativas apropriadas.

Para a concretização dos objectivos enumerados, as demonstrações financeiras públicas deverão proporcionar informação sobre de: activos, passivos, activo líquido/capital próprio, réditos, gastos e fluxos de caixa (NICSP 1, 2001, §15). No §16 da NICSP 1, é ainda referido que apesar da informação contida nas demonstrações financeiras poder ser relevante para o cumprimento dos objectivos enunciados, é improvável que todos sejam satisfeitos, quando se trata de entidades cujo objectivo primário não é a obtenção do lucro, como é o caso da Administração Pública. Neste caso, e por forma a satisfazer totalmente as necessidades dos utilizadores da informação destas entidades, torna-se necessária a elaboração de informação financeira adicional e de carácter não financeiro (NICSP 1, 2001, §16).

Montesinos Julve (1993) menciona que para tomar adequadamente as decisões, será necessário poder avaliar o cumprimento do orçamento e da legalidade económica-financeira, conhecer as fontes de financiamento e a adequação das mesmas ao cumprimento das obrigações e avaliar a eficácia, eficiência e economia na gestão pública. Relativamente à prestação de contas, os gestores deverão dar as justificações que se mostrem necessárias acerca da actividade financeira desenvolvida e da gestão dos recursos (Figura 1.2).

Figura 1.2. Objectivos da informação financeira pública



Fonte: Montesinos Julve (1993:688)

Martínez Manzenedo (2002) agrupa os diferentes fins¹¹ que a contabilidade pública se propõe alcançar, como sistema de informação, em três grupos (Quadro 1.4):

Quadro 1.4. Objectivos da informação financeira pública

Objectivos	Conteúdo
Fins de gestão	Fornecer informação financeira à gestão e ao Governo para a tomada de decisões, evidenciar a <i>performance</i> da gestão no que diz respeito à execução do orçamento, determinar os custos e os resultados dos serviços públicos e realçar a situação patrimonial.
Fins de controlo	Possibilitar a prestação de contas aos órgãos de controlo ¹² ; permitir a concretização do “princípio da legalidade e regularidade financeira”, bem como a eficácia, economia e eficiência das despesas públicas.
Fins de análise e divulgação	Proporcionar informação útil para os diferentes destinatários e fornecer informação para a produção das contas nacionais do sector público não lucrativo.

O FASB, no §3 da SFAC 4, apresenta os seguintes objectivos da informação financeira pública:

- a) ajudar os seus utilizadores na adopção de decisões racionais sobre a afectação dos recursos da organização;
- b) permitir que os fornecedores de recursos avaliem os serviços que a organização presta e a sua capacidade para os continuar a prestar, uma vez que os serviços são o fim para o qual são fornecidos os recursos;
- c) informar sobre dos recursos económicos, obrigações, recursos líquidos de uma organização e possíveis transacções, acontecimentos e circunstâncias que modificam os recursos e os interesses neles. Interligados com os recursos definem-se os seguintes sub-objectivos:
 - c-1) informar sobre os montantes e tipos de *inflows* e *outflows* de recursos durante um período;
 - c-2) informar acerca dos esforços realizados pela organização na prestação dos serviços, isto é, de como os recursos foram aplicados na prestação desses serviços, bem como do grau de cumprimento destes;
 - c-3) informar acerca do modo como a organização obtém e gasta os seus recursos de caixa e outros recursos líquidos, acerca dos empréstimos solicitados e de qualquer outro factor que possa influenciar a sua liquidez; e

¹¹ Convém realçar que a utilização da terminologia «fim» é da autoria dos autores. No nosso trabalho, optamos por dar preferência ao termo «objectivo».

¹² Refira-se que, no caso português, o órgão de controlo máximo das entidades públicas é o Tribunal de Contas (TC).

c-4) a informação anterior acerca dos recursos e de possíveis alterações nos mesmos permitirá atingir o objectivo de avaliar a *performance* da organização;

d) a informação deve incluir explicações e interpretações que facilitem a sua compreensão por parte dos seus utilizadores.

Por outro lado, o NCGA na sua primeira norma (1983) define, consoante o tipo de informação a proporcionar, seis objectivos da informação financeira pública e os componentes que fazem parte de cada um deles. A saber:

1. Determinar e descrever os fluxos, fundos e necessidades de recursos financeiros a curto prazo da entidade governamental. As componentes deste primeiro objectivo são:
 - 1.1. Determinar e descrever os saldos e disponibilidade de recursos financeiros a curto prazo;
 - 1.2. Listar necessidades adicionais de recursos financeiros a curto prazo;
 - 1.3. Determinar o impacto dos proveitos específicos e outras fontes de financiamento, nos recursos financeiros a curto prazo;
 - 1.4. Determinar o impacto dos programas e actividades planificadas, nos recursos financeiros a curto prazo; e
 - 1.5. Determinar a capacidade da entidade governamental para fazer face às suas dívidas de curto prazo.
2. Determinar e enunciar a condição económica da entidade governamental e as alterações ocorridas. As componentes do segundo objectivo são:
 - 2.1. Determinar o valor e descrever a utilidade potencial de recursos necessitados pela entidade governamental;
 - 2.2. Determinar se o valor e utilidade dos recursos físicos foram mantidos durante o período;
 - 2.3. Identificar os montantes e prazos de vencimento das dívidas e a capacidade da entidade governamental para satisfazê-las quando estas forem exigidas; e
 - 2.4. Determinar e identificar o custo dos programas e serviços prestados pela entidade governamental.
3. Avaliar se foram cumpridos os requisitos legais e contratuais. As componentes deste objectivo são:
 - 3.1. Determinar se os recursos foram utilizados de acordo com os requisitos legais e contratuais;

- 3.2. Determinar se os recursos provenientes dos contribuintes, doadores e receptores de serviços foram suficientes para cobrir o custo das actividades realizadas durante um determinado período de tempo;
- 3.3. Determinar se as tarifas aplicadas estão de acordo com os requisitos legais, orçamentais e contratuais; e
- 3.4. Prestar contas sobre a utilização e disposição dos recursos por parte dos correspondentes administradores.
4. Planificar e orçamentar para determinar o impacto da aquisição e afectação de recursos no cumprimento dos objectivos operacionais. As componentes deste objectivo são:
 - 4.1. Determinar o impacto dos programas alternativos nos recursos financeiros a curto prazo da entidade governamental;
 - 4.2. Determinar o impacto dos programas alternativos na posição económica da entidade governamental;
 - 4.3. Determinar os montantes de recursos necessários para suportar as actividades durante um determinado período de tempo; e
 - 4.4. Determinar a incidência da carga tributária com vista à obtenção de recursos necessários para a realização das diferentes operações.
5. Avaliar o desempenho alcançado pelos gestores públicos e pela própria entidade. As componentes deste quinto objectivo são:
 - 5.1. Determinar o custo dos programas, funções e actividades de forma a facilitar a comparação entre diferentes períodos de tempo e entre diferentes entidades governamentais;
 - 5.2. Avaliar a eficiência e economia das operações das organizações, programas, actividades e funções;
 - 5.3. Avaliar os resultados de programas, actividades e funções, e a sua eficácia no cumprimento dos objectivos; e
 - 5.4. Avaliar a igualdade com que se reparte a carga tributária.
6. Comunicar a informação relevante da forma que melhor facilite a sua utilização. As componentes deste objectivo são:
 - 6.1. Apresentar informação clara e consistente;
 - 6.2. Apresentar informação convenientemente disponível, de forma compreensiva e o mais detalhada e completa possível;
 - 6.3. Aumentar a exactidão da informação;
 - 6.4. Disponibilizar a informação atempadamente; e

6.5. Apresentar a informação de forma a que seja comparável entre diferentes períodos de tempo e diferentes entidades.

Na perspectiva de Vela Bargues (1992), os seis objectivos reconhecidos na CS 1 do NCGA, podem ser reduzidos a cinco, tendo em conta que o último objectivo se preocupa mais em assinalar os requisitos da informação financeira do que, propriamente, em precisar o seu conteúdo. Vela Bargues (1992:155) afirma mesmo que este sexto objectivo “...constitui **uma primeira aproximação** aos requisitos da informação financeira no âmbito público.”¹³.

O GASB, na sua CS 1, refere três objectivos fundamentais da informação financeira pública, a saber:

Figura 1.3. Objectivos da informação financeira pública, segundo o GASB

Objectivo I Prestação de contas	<ul style="list-style-type: none"> - determinar se as receitas foram suficientes para pagar as despesas do ano; - demonstrar a adequação do orçamento às restrições legais ou contratuais existentes; e - conhecer o serviços, os custos e as realizações alcançadas.
Objectivo II Avaliação dos resultados	<ul style="list-style-type: none"> - informar sobre as origens e as aplicações de fundos; - conhecer como foram financiadas as actividades e como foram resolvidas as necessidades de tesouraria; e - saber se a situação financeira melhorou ou piorou no exercício.
Objectivo III Conhecimento do nível dos serviços prestados e da possibilidade de o poder manter	<ul style="list-style-type: none"> - informar sobre a posição financeira; - informar sobre os recursos físicos que tenham vida útil para além do exercício, incluindo informação sobre o seu potencial de serviços; e - fornecer detalhes sobre as restrições legais e contratuais quanto ao uso dos recursos e sobre os riscos de perdas potenciais dos mesmos.

Efectuando uma análise comparativa entre os objectivos apresentados, podemos salientar que no caso do IFAC, é feita uma abordagem bastante genérica apesar de evidenciado o tipo de informação que deve constar nas demonstrações financeiras. Contrariamente, os objectivos apresentados pelo NCGA e pelo FASB são bastante completos. O NCGA ao apresentar as diferentes componentes de informação. O FASB pelo facto dos objectivos por si definidos se aplicarem a todas as entidades não orientadas para o lucro. Não podemos, no entanto, descurar algumas diferenças entre estes dois organismos relativamente à definição dos objectivos, como é caso dos aspectos da legalidade e do orçamento a que o NCGA faz referência e sobre os quais o FASB não se pronuncia. Quanto aos objectivos definidos pelo GASB, estes são

¹³ Realce nosso.

bastante abrangentes se tivermos em conta a informação necessária para a concretização de cada um deles.

A AECA, no seu normativo conceptual para a informação financeira das entidades públicas (2001), refere que a elaboração das demonstrações financeiras deverá ter por objectivo “...a prestação de contas dos gestores para justificar à sociedade a captação de recursos realizada e as finalidades a que se dedicaram, e proporcionar informação útil aos utilizadores para a tomada de decisões de carácter económico, financeiro e social.” (§31). Acrescenta ainda, nos §§ 32 a 36 os seguintes objectivos:

1. Para determinar o nível de serviços que a entidade pode oferecer e a sua capacidade para cumprir com os seus objectivos, a informação financeira deve permitir aos seus utilizadores, conhecer:
 - a) a posição económica e financeira da entidade;
 - b) a informação que seja útil para determinar a sua capacidade para prestar serviços;
 - c) as restrições legais ou contratuais que condicionem significativamente a utilização de recursos.
2. Para permitir aos seus utilizadores a avaliação das operações do exercício, a informação financeira deve permitir conhecer:
 - a) a origem e aplicação dos recursos financeiros;
 - b) a solvência, liquidez e capacidade da entidade para financiar as suas actividades, suas necessidades de tesouraria, e para cumprir como os seus compromissos e obrigações de pagamento;
 - c) a situação económica e financeira da entidade (se esta melhorou ou piorou como consequência das operações realizadas no exercício).
3. Para favorecer o interesse dos utilizadores no processo de prestação de contas, a informação financeira deve permitir-lhes determinar:
 - a) se os proveitos dos exercícios foram suficientes para financiar os serviços prestados;
 - b) se os recursos foram obtidos e utilizados de acordo com o orçamento aprovado;
 - c) se foram respeitados os limites fixados pelas autoridades legislativas em matéria de endividamento.
4. Para facilitar ao utilizador a avaliação do desempenho alcançado na prestação dos serviços públicos e dos meios aplicados, esta informação permitirá avaliar:
 - a) os objectivos e metas formalmente estabelecidos para cada serviço;

- b) a comparação do desempenho alcançado relativamente aos objectivos e metas previstos;
- c) o custo, a eficiência e qualidade dos serviços prestados.

Ao compararmos os objectivos definidos pela AECA (2001) com os definidos pelos organismos anteriores, verificamos uma semelhança muito próxima com os do GASB. A ordem pela qual aparecem descritos diverge, porém todos são referidos. Enquanto que a AECA apresenta quatro objectivos, o GASB refere três. Porém, o último objectivo da AECA aparece integrado no terceiro objectivo do GASB.

Como já tivemos oportunidade de verificar, foram por nós abordados alguns estudos elaborados por organismos profissionais sem que fizéssemos qualquer referência a algum organismo nacional. No caso português, e em matéria de contabilidade pública, não existe nenhuma norma que defina os objectivos da informação financeira das entidades públicas. Encontramos descritos alguns objectivos no POCP, mas em nosso entender são objectivos muito genéricos e objectivos do plano e não da informação financeira propriamente dita. Dado a contabilidade pública ter seguido de perto a contabilidade privada, podemos dizer que a esta contabilidade se podem aplicar os objectivos da informação financeira descritos no POC e na DC 18. Mas estará correcta esta aplicabilidade? Será que não deveria existir uma norma que defina especificamente os objectivos da informação financeira da contabilidade pública?

2.2.2. Objectivos da informação financeira privada

Apesar de termos já enunciado o objectivo genérico da informação financeira, apontado pelo FASB, achamos pertinente divulgar os restantes objectivos mencionados nesse mesmo estudo. De acordo com os §§32 a 54 da SFAC 1, os objectivos da informação financeira privada são os que a seguir de apresentam:

1. *“A informação financeira deve ser útil aos investidores, presentes e potenciais, e aos credores e outros utilizadores na tomada de decisões de investimento e de crédito;*
2. *A informação financeira deve ser útil para a avaliação e conhecimento dos fluxos de caixa;*
3. *A informação deve permitir conhecer os recursos da empresa, obrigações relativas a esses recursos, e possíveis transacções, acontecimentos e circunstâncias que possam modificar os recursos e as obrigações relativas a estes...concluir quanto à performance da empresa; permitir analisar a forma como os gestores estão a desempenhar as suas*

responsabilidades e analisar a sua performance; incluir explicações e interpretações que facilitem a sua compreensão por parte dos utilizadores.”.

Paralelamente, o IASB, no seu trabalho de 1989 estabelece que “...o *objectivo das demonstrações financeiras de finalidades gerais é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e de fluxos de caixa de uma empresa que seja útil a uma larga escala de utentes na tomada de decisões económicas. As demonstrações financeiras também mostram os resultados da custódia da gestão dos recursos a ela confiados.*”¹⁴ (§5).

Efectuando uma análise comparativa, entre os objectivos definidos pelo FASB e pelo IASB, facilmente nos apercebemos que, no genérico, existe uma determinada correspondência entre esses mesmos objectivos. Porém, verificamos que no caso dos objectivos apontados pelo FASB, não é feita uma distinção tão precisa relativamente aos três elementos definidos pelo IASB - posição financeira, desempenho e fluxos de caixa. Os objectivos referidos pelo FASB relacionam-se, na generalidade, com a posição financeira, sendo que o primeiro e o terceiro objectivos direccionam-se para o desempenho da empresa e o terceiro também, se relaciona com os fluxos de caixa.

A AECA, na sua estrutura conceptual para a informação financeira das empresas (1999), refere que o objectivo da informação é fornecer informação, para a tomada de decisões, que permita aos utilizadores avaliar (§41):

- a) o comportamento económico-financeiro, a estabilidade da empresa e a eficácia no cumprimento das funções por parte desta; e
- b) a capacidade da empresa para manter e financiar os seus recursos fixos e circulantes, e para remunerar as suas fontes de financiamento.

No normativo português, o POC, estabelece como objectivo das demonstrações financeiras “...proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões; contribuem assim para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais.” (ponto 3.1 do POC)¹⁵.

¹⁴ Sublinhado nosso.

¹⁵ Diga-se, a propósito, que a DC 18 aponta também como objectivo das demonstrações financeiras “...proporcionar informações acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões.” (§3).

2.2.3. Objectivos da informação financeira pública e privada: análise comparativa

Como ponto de partida para o tema em discussão, iremos proceder à análise das SFAC's 1 e 4 do FASB, que revelem ter um especial interesse no âmbito do nosso estudo. Embora, o FASB faça referência que não há necessidade de uma estrutura conceptual independente para as entidades não lucrativas e lucrativas, emitiu duas normas conceptuais diferentes para as referidas entidades.

Uma das primeiras diferenças que merece ser, desde logo, assinalada, diz respeito ao primeiro objectivo da informação financeira apontado pelas duas SFAC's. De acordo com o objectivo da SFAC 1, a informação financeira “...*deve ser útil aos investidores, presentes e potenciais, e aos credores e outros utilizadores...*”¹⁶ sendo que os principais utilizadores da informação financeira são “...*os investidores e credores, não só porque se conhece melhor as suas decisões como também porque estas afectam significativamente a aplicação de recursos na economia.*” (§30). A SFAC 4 não se restringe somente a um grupo de utilizadores da informação financeira, direcciona os seus objectivos para uma vasta gama de utilizadores. Neste primeiro objectivo, a SFAC 1, refere ainda que a informação financeira “...*deve ser útil...na tomada de decisões de investimento e de crédito.*”¹⁷, o que nos leva a concluir acerca da importância da medição dos resultados por parte dos utilizadores dessa mesma informação. Certamente, que o significado da medida de resultados, não será o mesmo para os utilizadores da informação financeira das entidades não lucrativas e das entidades lucrativas. A preocupação fundamental dos primeiros não se restringe apenas ao retorno monetário, mas sim à satisfação dos serviços prestados, o que nos leva a concluir que os objectivos visados pelas entidades sem ânimo lucrativo são outros que não o lucro.

Uma outra diferença, entre as SFAC's, em análise, diz respeito à importância atribuída aos gestores e à análise da sua *performance*. Enquanto que na SFAC 1 este aspecto é tratado como um sub-objectivo para a concretização do terceiro objectivo da informação financeira, na SFAC 4 trata-se de um objectivo principal.

No entanto, e em termos conclusivos, podemos afirmar que apesar da verificação de algumas diferenças nas terminologias dos objectivos definidos nas SFAC's 1 e 4, o objectivo genérico da informação financeira, apontado por ambas as normas, continua a ser a disponibilização de informação para a tomada de decisões.

Comparativamente com os objectivos definidos pelo GASB, observamos que as diferenças são diminutas. Aliás, refira-se que o GASB, em 1987, se manifestou no sentido de considerar

¹⁶ Realce nosso.

¹⁷ *Ibidem* nota anterior.

não existirem diferenças significativas nos objectivos da informação financeira pública e privada. Referiu ainda que, caso existam diferenças, estas são decorrentes do contexto em que se produz a informação. Daqui a razão de o GASB atribuir especial importância à prestação de contas, que é relevada para segundo lugar pelo FASB e pelo IASB.

Por último, resta-nos efectuar a comparação entre as duas estruturas conceptuais elaboradas pela AECA. Enquanto que na estrutura conceptual para as entidades públicas (2001), a AECA, refere que a informação financeira deve ser útil para a tomada de decisões e para a prestação de contas, na outra estrutura (1999), apenas refere a tomada de decisões. A justificação para essa diferença, deve-se ao facto da prestação de contas ser um objectivo da informação financeira pública, mesmo antes da reforma da contabilidade pública. Um outro aspecto diferencial, diz respeito à inclusão do objectivo relativo ao orçamento na estrutura conceptual para as entidades públicas.

2.3. Características da informação financeira pública *versus* privada

São várias as designações que encontramos para a componente em discussão. Existem alguns estudos e normas que se referem, à mesma, como requisitos da informação financeira, outros como atributos. Contudo, após a nossa análise, concluímos que os termos são equivalentes, pelo que optamos por utilizar a expressão características qualitativas tal como aparece descrito no POC.

As características qualitativas da informação financeira potenciam a utilização da informação, por parte dos utilizadores, quando a mesma satisfaz as suas necessidades, cumprindo deste modo os objectivos da informação (Pina Martínez e Torres Pradas, 1999).

As normas existentes, quer no âmbito público quer no privado, referem várias características qualitativas da informação financeira. Muitas das características referidas por estas normas são iguais, porém existem outras que não o são. Neste sentido, nas partes que se seguem, iremos proceder à análise das principais normas emitidas no que diz respeito às características qualitativas e analisar a importância atribuídas a cada uma delas.

2.3.1. Características da informação financeira pública

A escassez de estudos neste âmbito, motivada pela recente evolução da contabilidade pública, é considerável. Assim, de seguida analisaremos os normativos do GASB, NCGA, IFAC, da AECA e do POCP e dos planos sectoriais públicos.

O GASB foi um dos primeiros organismos a realizar estudos acerca das características qualitativas da informação financeira pública, a saber: compreensão, veracidade (fiabilidade), relevância, consistência e comparabilidade (CS 1).

De acordo com o exposto no ponto 2.2.1 - Objectivos da informação financeira pública, do nosso trabalho, o sexto objectivo da CS 1 do NCGA diz respeito às características da informação financeira e não, propriamente, a um objectivo da mesma. No quadro 1.5 fazemos referência ao sexto objectivo identificando-o com as características da informação financeira.

Quadro 1.5. Sexto objectivo da CS 1 do NCGA *versus* características qualitativas

Sexto objectivo da CS 1 do NCGA	Características da informação financeira pública
6. Comunicar a informação financeira relevante da maneira que melhor facilite a sua utilização;	Relevância
6.1. Apresentar informação clara e consistente ;	Clareza e consistência
6.2. Apresentar informação convenientemente e disponível, de forma compreensiva e o mais detalhada e completa possível;	Compreensibilidade e totalidade ou plenitude
6.3. Aumentar a exactidão da informação;	Exactidão
6.4. Disponibilizar informação atempadamente	Oportunidade ou tempestividade
6.5. Apresentar a informação de forma que seja comparável entre diferentes períodos de tempo e diferentes entidades.	Comparabilidade

Ao compararmos as normas do GASB com as do NCGA, observamos que a clareza, exactidão, totalidade ou plenitude e oportunidade ou tempestividade, referidas pelo NCGA, não aparecem descritas, directamente, na CS 1 do GASB. Relativamente, à clareza, somos de opinião que apesar do GASB não a ter referido esta, poderá estar implícita à compreensão. Quanto à exactidão parece-nos ser uma componente da veracidade. Já no que concerne à totalidade ou plenitude e à oportunidade ou tempestividade, características não referidas pelo GASB, parece-nos ser uma falha grave, na medida em que são características de elevado grau de importância para as entidades públicas. O grau de detalhe da informação financeira pública exigido pelos utilizadores da informação financeira torna-se tão elevado, que a ausência das características totalidade ou plenitude e oportunidade ou tempestividade, da norma do GASB, pode levar a que a informação financeira não seja útil para os mesmos.

De acordo o apêndice 2 da NICSP 1, características qualitativas são “...os atributos que tornam a informação proporcionada nas demonstrações financeiras útil para os utilizadores.”. Deste modo, o IFAC aponta como características qualitativas da informação financeira pública as seguintes (Quadro 1.6):

Quadro 1.6. Características qualitativas da informação financeira pública - NICSP 1

Compreensibilidade	A informação é compreensível quando se pode razoavelmente esperar que se compreenda o seu significado.
Relevância	A informação é relevante para os utentes se for usada na avaliação de acontecimentos passados, presentes ou futuros ou na confirmação, ou correcção, de avaliações passadas. A fim de ser relevante, a informação tem também de ser <u>tempestiva</u> . Como componente desta característica a NICSP 1 apresenta a <u>materialidade</u> (capacidade da informação influenciar as decisões de utentes ou as avaliações feitas na base das demonstrações financeiras).
Fiabilidade	A informação fiável está isenta de erros e preconceitos materiais. Como componentes desta característica a NICSP define a <u>representação fidedigna</u> , a <u>substância sobre a forma</u> , a <u>neutralidade</u> , a <u>prudência</u> e a <u>integralidade</u> . Entende-se por representação fidedigna, a informação apresentada de acordo com a substância da transacção e outros acontecimentos e não meramente com a sua forma legal; por substância sobre a forma, a informação que representa as transacções e outros acontecimentos que foram contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal; por neutralidade, quando a informação está isenta de enfiamentos; por prudência, quando a informação reflecte um grau de cautela no exercício dos julgamentos necessários para fazer as estimativas requeridas; e por integralidade, a informação deve ser completa dentro dos limites, materialidade e custo.
Comparabilidade	A informação nas demonstrações financeiras é comparável quando os utilizadores forem capazes de identificar semelhanças e diferenças entre essa informação e a informação de outros relatórios.
Constrangimentos à informação relevante e fiável	<u>Tempestividade</u> ; <u>Balanceamento entre benefício e custo</u> ; e <u>Balanceamento entre as características qualitativas</u> .

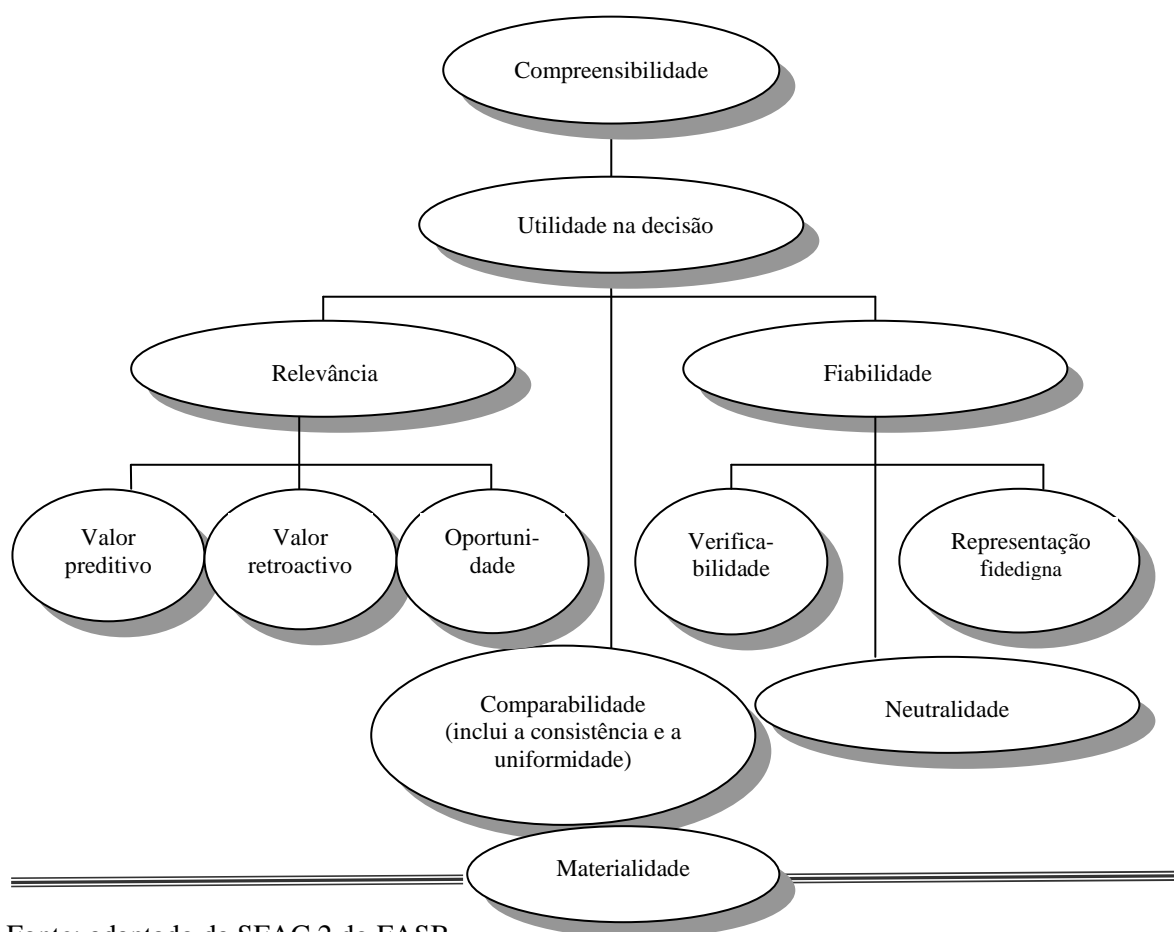
Relativamente à AECA (2001), nos §§83 a 174 refere as características qualitativas da informação financeira pública, bem como as suas componentes. Como características básicas aponta: a relevância e a fiabilidade. Como componentes da relevância define: o carácter completo, a identificabilidade, a clareza, a comparabilidade, a substância sobre a forma e a importância relativa, e da fiabilidade, a imparcialidade, a objectividade, a verificabilidade, a representação fidedigna e a prudência. A AECA apresenta ainda um conjunto de restrições à relevância e à fiabilidade, nomeadamente: a oportunidade, a razoabilidade, a economicidade e o equilíbrio entre as características qualitativas.

No que se refere ao normativo português, tanto no POCP como nos restantes planos sectoriais públicos existe um «vazio» no que se refere à descrição das características qualitativas da informação financeira pública, apesar da aproximação ao POC. Neste sentido, somos de opinião que a criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, incluída num plano de contabilidade, na qual fossem descritas as características qualitativas da informação financeira pública, viria solucionar este problema.

2.3.2. Características da informação financeira privada

Contrariamente, à contabilidade pública, no âmbito da contabilidade privada, observamos a existência de vários estudos referentes à definição das características da informação financeira, elaborados por diferentes organismos. O FASB na SFAC 2 - *Qualitative Characteristics of Accounting Information* (1980) estabelece uma hierarquia das características qualitativas da informação financeira (Figura 1.4), apresentando uma divisão das mesmas em primárias e secundárias (Quadro 1.7).

Figura 1.4. Hierarquia das características qualitativas da informação financeira



Fonte: adaptado da SFAC 2 do FASB

Quadro 1.7. Características qualitativas da informação financeira privada - SFAC 2

Características primárias ¹⁸	Relevância	Capacidade que a informação tem para influir numa decisão ao ajudar os utilizadores a formar previsões sobre os resultados de factos passados, presentes ou futuros ou a confirmar ou corrigir expectativas anteriores. Componentes: <u>valor preditivo</u> (a qualidade da informação que ajude os utilizadores a aumentar a probabilidade de efectuar previsões correctas acerca do resultado de factos passados ou presentes), <u>valor retroactivo</u> (a qualidade da informação que permite aos utilizadores confirmar ou corrigir expectativas prévias) e <u>oportunidade</u> (elaboração e disponibilização de informação atempadamente).
	Fiabilidade	A informação dotada de fiabilidade está isenta de erros e preconceitos, representando totalmente o que se propõe. Componentes: <u>verificabilidade</u> (eliminação de erros da informação), <u>neutralidade</u> (quando a informação está isenta de juízos prévios) e <u>representação fidedigna</u> (concordância entre a medida de descrição e o fenómeno que se propõe apresentar).
Características secundárias	Comparabilidade	A informação é comparável quando permite aos utilizadores identificar similitudes e diferenças entre conjuntos de fenómenos de diferentes entidades, ou de períodos temporais. Associada à comparabilidade está a <u>consistência</u> (conformidade na aplicação de políticas e procedimentos) e a <u>uniformidade</u> (utilização de procedimentos iguais para os factos económicos iguais).
	Neutralidade	A informação é neutra quando é elaborada não sendo influenciada por opiniões tendenciosas a favor de interesses pessoais.

Resumidamente, o FASB apresenta como característica fundamental a compreensão, que deve ser útil na tomada de decisões, como características primárias a relevância e a fiabilidade, e como características secundárias a comparabilidade e a neutralidade. O FASB, na SFAC 2, faz ainda referência a uma outra característica - a materialidade. Esta, deve ser vista como a base sobre a qual devem ser interpretadas as restantes características, e por isso, o FASB, reconhece-a como sendo o limiar para o reconhecimento.

No § 46, da Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, o IASB assinala que “... a aplicação das características qualitativas, bem como das normas de contabilidade proporcionará uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da entidade...”. Para o efeito, o IASB refere as seguintes características qualitativas: compreensibilidade (identificabilidade), relevância (componente: materialidade), fiabilidade (componentes: representação fidedigna, neutralidade/imparcialidade, substância sobre a forma, prudência¹⁹ e totalidade/plenitude) e comparabilidade. Para além, destas características o IASB refere também as chamadas restrições à relevância e fiabilidade,

¹⁸ A este propósito refira-se que o FASB não apresenta uma hierarquia entre as características primárias (relevância e fiabilidade). No entanto, a este respeito refere, nos §§ 44 e 45 da SFAC 2, que “... embora pareça que existe considerável apoio de que a fiabilidade deve ser a qualidade dominante nas demonstrações financeiras ... na realidade não existe consenso acerca da importância relativa de cada uma numa situação específica, pois diferentes utilizadores têm, ou percebem que têm, diferentes necessidades, e por isso, preferências diferentes.”.

¹⁹ A este propósito refira-se que a substância sobre a forma é considerada, no POC, como um princípio contabilístico, e não como uma característica qualitativa. Paralelamente, no POCP e nos planos sectoriais públicos a substância sobre a forma é também considerada um princípio contabilístico, mas não de forma explícita. Quanto à prudência, quer no POC quer no POCP e nos planos sectoriais públicos, está consagrada como sendo um princípio contabilístico explícito.

assinalando para o efeito as características: tempestividade/oportunidade, balanceamento entre custos e benefícios e balanceamento entre características qualitativas. No §46, da estrutura conceptual do IASB, é ainda salientada a imagem fiel que a informação financeira deve reflectir com a aplicação das características qualitativas e das normas de contabilidade.

Se efectuarmos uma análise comparativa entre as características da informação financeira privada, definidas pelo FASB e pelo IASB, verificamos a existência de alguma semelhança, apesar das diferenças quanto às componentes. Porém, é notório também, que contrariamente ao FASB, o IASB não estabelece qualquer hierarquia.

A AECA (1999), na sua estrutura conceptual, aplicável à informação financeira das empresas, nos §§77 a 174, descreve as características qualitativas que a informação deve conter. Dado as características serem, em parte iguais, às definidas, anteriormente, para as entidades públicas, vamos apenas salientar as diferenças. Nos §§88 e 89, a AECA, acrescenta que a relevância implica a capacidade da informação para predizer e para confirmar ou corrigir expectativas e previsões dos utilizadores, o que o FASB designa por valor preditivo e retrospectivo. No tocante ao normativo português, o POC²⁰, no ponto 3.2, refere “...para que a informação financeira alcance o fim proposto...” é necessário que a mesma se baseie nos seguintes fundamentos: relevância, fiabilidade e comparabilidade.

2.3.3. Características da informação financeira pública e privada: análise comparativa

Apesar da envolvente económico-jurídica e do objectivo da contabilidade pública constituírem aspectos diferenciadores do sector privado, as características da informação financeira são, em parte, iguais. Vejamos o caso do FASB, quando na SFAC 6 - *Elements of Financial Statements: a Replacement of FASB Concepts Statements n.º 3 (incorporating and amendment of FASB Concepts n.º 2)* refere que as características qualitativas mencionadas na SFAC 2 também podem ser aplicadas às entidades sem fins lucrativos, incluindo a própria Administração Pública. No entanto, para que tal seja exequível, torna-se necessário ter em consideração possíveis diferenças na interpretação dessas características, mediante o sector onde sejam aplicadas. Como exemplo dessas diferenças, podemos apontar o caso da comparabilidade que é considerada pelo FASB como característica secundária, mas que no caso da contabilidade pública deve ser considerada como característica primária, uma vez que

²⁰ A DC 18 assume as características qualitativas de informação financeira definidas no POC (§1).

a comparação da informação financeira revela ter um significado extremo (a AECA considera a comparabilidade como componente da relevância). Uma outra situação diz respeito aos valores preditivo e retrospectivo que o FASB refere na SFAC 2 e que não demonstra ter grande importância e interesse para a contabilidade pública.

Ao compararmos as normas do FASB com as do GASB, verificamos, desde logo, que o FASB apresenta uma hierarquia das características qualitativas da informação financeira, contrariamente, ao GASB e à AECA que não faz qualquer alusão a este aspecto. Uma outra diferença diz respeito às características referidas pelas normas dos organismos em análise. O FASB e a AECA fazem referência a diversas características que não são abordadas pelo GASB, em virtude do ambiente no qual é aplicada a contabilidade pública. A título exemplificativo, podemos apontar os já referidos, valores preditivo e retrospectivo, que se relacionam com a predição e avaliação de resultados futuros. Como referido, este aspecto na Administração Pública não assume grande importância. O resultado não apresenta o mesmo significado na Administração Pública e nas empresas. As entidades sem fim lucrativo estão sujeitas a um orçamento onde aparecem definidas as orientações a seguir por estas. Também, o facto destas entidades estarem vinculadas ao OE condiciona, incontestavelmente, os princípios e critérios contabilísticos a aplicar às mesmas (Pinto e Gomes dos Santos, 2005).

Um outro aspecto a referir, no ponto em análise, é o facto das normas do GASB e do NCGA não fazerem qualquer alusão à objectividade, apesar de alguns estudos a considerarem como uma característica implícita à veracidade. Porém, parece-nos que na Administração Pública a vastidão de normas e princípios existentes já garante por si só a objectividade pretendida na informação financeira privada.

No que diz respeito às características qualitativas, apresentados pelo IFAC e pelo IASB, parece-nos que o IFAC seguiu muito de perto o definido pelo IASB, na medida em que as semelhanças são muitas. Já a AECA (2001) aproxima-se muito de perto do FASB e do IASB. Embora a elaboração do POCP tenha tido por base o POC, conforme referido anteriormente, foram descurados, entre outros, aspectos importantes tais como a descrição das características qualitativas da informação financeira pública. No entanto, se recorrermos à NICSP 1 (apêndice 2) damos conta de que as características aí previstas são diferentes das preconizadas pelo POC.

Mediante a análise feita, achamos conveniente elaborar um quadro resumo (Quadro 1.8) das características definidas pelos diferentes organismos para a informação financeira pública e privada.

Ao efectuarmos uma análise comparativa das características qualitativas apresentadas no quadro seguinte, verificamos que a *relevância*, a *comparabilidade* e a *fiabilidade* aparecem no mesmo nível. Por outro lado, é através destas que se mede a utilidade da informação divulgada para a tomada de decisões por partes dos utilizadores.

Quadro 1.8. Características qualitativas da informação pública *versus* privada

	Entidades não lucrativas				Entidades lucrativas			
	GASB CS 1	NCGA CS 1	IFAC NICSP 1	AECA 2001	FASB SFAC 2	IASB 1989	AECA 1999	POC 1989
Comparabilidade	•	•	•	•	•	•	•	•
Oportunidade (Tempestividade)		•	•	•	•	•	•	
Compreensibilidade	•	•	•		•	•		
Clareza		•		•			•	
Razoabilidade				•			•	
Consistência	•	•			•			
Identificabilidade				•		•	•	
Exactidão		•						
Verificabilidade				•	•		•	
Relevância	•	•	•	•	•	•	•	•
Totalidade (Plenitude)		•	•	•		•	•	•
Objectividade				•			•	
Veracidade (Fiabilidade)	•		•	•	•	•	•	•
Economicidade			•	•		•	•	•
Neutralidade (Imparcialidade)			•	•	•	•	•	•
Materialidade			•	•	•	•	•	•
Substância sobre a forma			•	•		•	•	•
Prudência			•	•	•	•	•	•
Representação fidedigna			•	•	•	•	•	•

2.4. Elementos das demonstrações financeiras

Um outro aspecto importante a ter em consideração no desenvolvimento do tema a contabilidade pública *versus* a contabilidade privada é a interpretação das “massas patrimoniais” (activo, passivo, custos, proveitos, capital próprio, etc²¹) que, no seu todo, formam as designadas demonstrações financeiras. Segundo Freitas (2000), as demonstrações financeiras resumem e relatam os factos patrimoniais que ocorrem numa determinada organização, recorrendo para isso às referidas «massas patrimoniais». De acordo com a perspectiva conceptual do IASB, as demonstrações financeiras²² “...resumem os efeitos

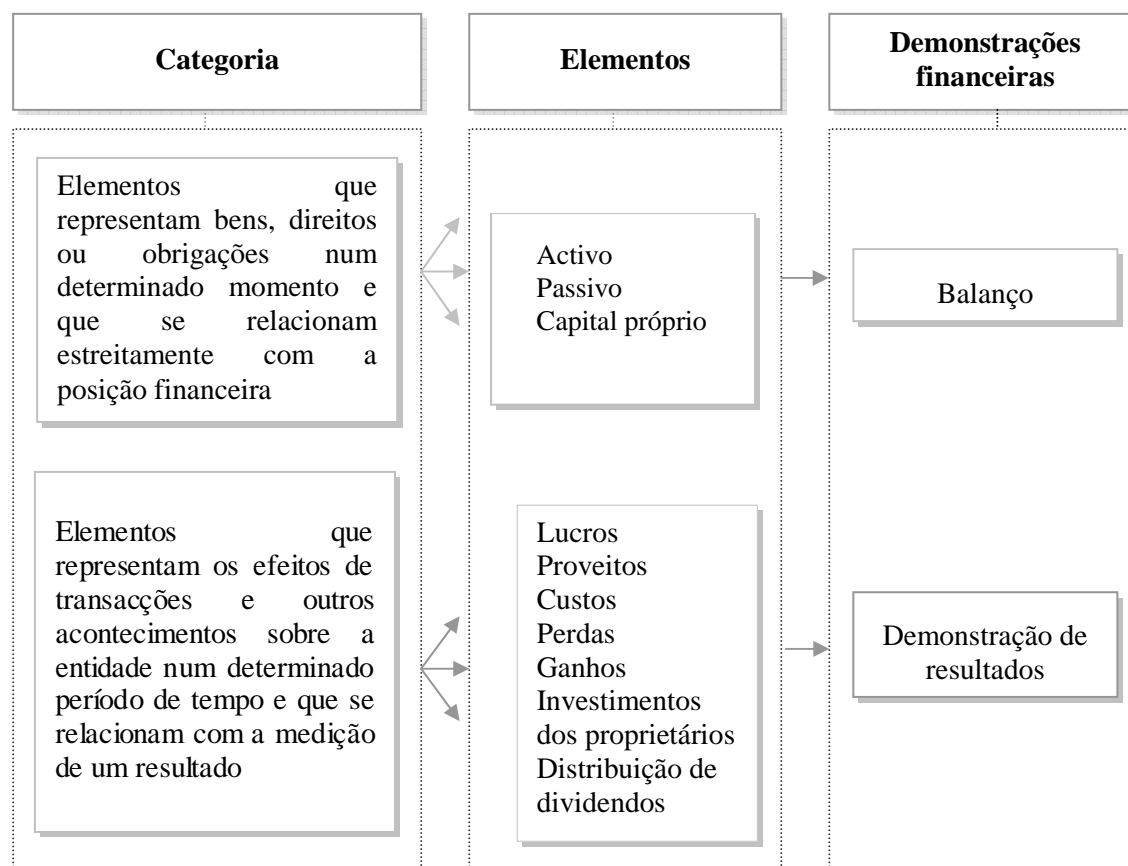
²¹ Relativamente a estes conceitos recomenda-se a leitura do trabalho desenvolvido por Pires, Maria de Fátima (2001) - *Evolução dos Conceitos Contabilísticos no século XX: Activo, Passivo, Custos, Proveitos, ...*

²² Para um análise mais detalhada ver Moraes, Ana e Lourenço, Isabel (2003).

financeiros das transacções e de outros acontecimentos ao agrupá-los em classes amplas de acordo com as suas características económicas”.

Segundo Vela Bargues (1992), tendo como referência as normas do IASB e do FASB, podemos agrupar os elementos das demonstrações financeiras em duas categorias conforme a figura seguinte:

Figura 1.5. Elementos das demonstrações financeiras



Alguns dos elementos descritos anteriormente, não revelam ter qualquer significado nas entidades sem fim lucrativo dadas as especificidades destas relativamente ao sector privado. De acordo com o normativo n.º 3²³ do FASB “*Ainda que esta norma se designe Elementos das Demonstrações Financeiras de Empresas Lucrativas, o Comité tentou expressar diferentes definições para que se possam aplicar a organizações distintas das empresas lucrativas. Os activos e passivos são comuns a todas as organizações, e o Comité não encontra nenhuma razão para os definir de forma distinta nas empresas e nos organismos sem fins lucrativos. O Comité espera também que os conceitos de capital próprio, proveitos, custos, perdas, e ganhos sejam ajustados às características das entidades. Contrariamente,*

²³ Financial Accounting Standards Board (1980). SFAC 3 - “Elements of Financial Statements of Business Enterprises”. Stanford. Connecticut (§2).

as entidades sem fins lucrativos não têm a necessidade de elementos tais como os investimentos dos proprietários, a distribuição de dividendos, mas podem necessitar de outros elementos que não necessitam as empresas.”.

Partilhamos da opinião de Freitas (2000) e Vela Bargues (1992) quando referem que os elementos das demonstrações financeiras públicas não coincidem exactamente com os que são relevantes no âmbito empresarial, como é o caso dos investimentos de proprietários²⁴ e a distribuição de dividendos. Para os autores, esses elementos deverão ser excluídos da estrutura conceptual para a informação financeira das entidades públicas e será necessário acrescentar um outro elemento que se torna fundamental face aos próprios objectivos da informação financeira e contabilística desses entes - o orçamento. Por isso, segundo os autores, esses elementos não deverão ser considerados nas entidades sem fins lucrativos. Simultaneamente, a SFAC 6 faz referência a este aspecto, dizendo que os aspectos: investimentos de proprietários e a distribuição de dividendos, não são necessários para a contabilidade pública.

Considerando o exposto anteriormente, os elementos das demonstrações financeiras das entidades, sujeitas à aplicação da contabilidade pública, sobre os quais iremos efectuar uma análise comparativa com a contabilidade privada são, designadamente, o activo, o passivo, o fundo patrimonial (capital próprio na contabilidade privada), os proveitos, os custos e o resultado líquido.

2.4.1. Activo

Lopes Amorim (1949:35) define activo como sendo o “...conjunto de todos os recursos que a empresa tem à sua disposição e por meio de funcionamento ou movimentação dos quais ela procura realizar todos os seus objectivos.”. Segundo uma perspectiva jurídica, Rogério Fernandes Ferreira (1977:27) refere que o activo é constituído por “...todos os elementos patrimoniais activos, aqueles que apresentam a característica de serem propriedade da pessoa ou da empresa considerada.”.

²⁴ Os investimentos dos proprietários correspondem “...a benefícios económicos futuros ou de serviço potencial que tenha sido contribuído à entidade por partes externas, que não sejam ou que resultem em passivos da entidade, que estabeleçam um interesse financeiro no activo líquido/capital próprio da entidade que:

a) dê direito tanto a distribuições de benefícios económicos futuros ou de serviço potencial, ficando tais distribuições à descrição dos proprietários ou representantes, e a distribuição de qualquer excesso de activos sobre passivos, no caso da entidade ser desmembrada;
b) possa ser vendido, trocado, transferido ou resumido.” (NICSP 1, §6).

Segundo as estruturas conceptuais para o sector empresarial do IASB (1989, §§49 e 53 a 59) e FASB (SFAC 3²⁵, §§19 a 24) a definição de activo é entendida em função dos benefícios económicos futuros ou em função do potencial de serviços que pode trazer à entidade ou organização em causa. De uma forma geral, era entendido que a propriedade desta massa patrimonial era posse da empresa porém, o IASB e o FASB vão mais longe nesta definição de activo e salientam também, o conceito de controlo dos benefícios que o bem possa gerar. A estrutura conceptual para a informação financeira pública da AECA (2001) define activo como “...um recurso controlado pela entidade como resultado de acontecimentos passados, do qual seja provável a prestação futura de serviços públicos ou a obtenção de rendimentos.” (AECA, §194).

No §26 da SFAC 6 do FASB são referidas as seguintes características de um activo:

- controlo económico: a possibilidade de a entidade poder dispor dos rendimentos que forem produzidos;
- probabilidade de obtenção de rendimentos futuros: capacidade dos activos contribuírem por si, ou em conjunto com outros, para os fluxos de tesouraria ou outros equivalentes líquidos das entidades;
- resultado de factos passados: pode existir a necessidade de se referir o elemento no anexo às demonstrações financeiras, quando, por exemplo, se trata de um elemento que suponha expectativas futuras.

Baptista da Costa e Alves (2005) partilham da opinião que o activo engloba o activo imobilizado e o activo circulante, deixando de fora os acréscimos e diferimentos activos. Para os autores, os acréscimos e diferimentos activos destinam-se a possibilitar uma adequada determinação dos resultados no final do exercício económico. É nossa opinião que a divisão apresentada pelos autores, direccionada para as empresas, poderá também ser aplicada na contabilidade pública.

Pelo exposto, passar do conceito de activo nas empresas para o conceito de activo nas entidades sem fins lucrativos não levanta grandes problemas. No entanto, devemos ter em conta que, nas entidades públicas, a aquisição de um activo relaciona-se, muito mais, com a prestação de serviços à comunidade do que com a geração de benefícios futuros para essa mesma entidade. Os benefícios podem avaliar-se de acordo com a quantidade e a qualidade do serviço que este activo possa proporcionar (Vela Bargues, 1992).

De acordo com Vela Bargues (1992:220), “...os activos fixos de domínio público são uma diferença fundamental que se pode assinalar segundo a perspectiva da contabilidade pública

²⁵ A SFAC 3 foi substituída pela SFAC 6, fazendo agora, referência às definições dos elementos das demonstrações financeiras públicas.

relativamente ao activo de uma empresa.”. Também, para Brusca Alijarde (2000), o tratamento dos activos fixos não é consensual no que respeita à inclusão (ou não) dos bens de domínio público no balanço ou, se estes, deverão apenas ser considerados no inventário da entidade.

As entidades públicas geram bens públicos, nomeadamente, pontes, estradas, sistemas de saneamento, sistema de iluminação e outros bens similares, com valor não apenas para a organização em causa²⁶, cuja construção exige somas avultadas de recursos, e cuja utilização é, pela sua natureza, colectiva (Freitas, 2000).

A questão reside, essencialmente, em sabermos se o conceito de activo das entidades públicas deve ser igual ou não ao das empresas; por exemplo, se os bens de domínio público devem ou não ser considerados no activo e incluídos, portanto, no balanço dessas entidades?

O IFAC no seu segundo estudo - *Elements of the Financial Statements of National Governments* - refere que no imobilizado só devem ser reconhecidos como tal aqueles elementos que estejam aptos para em qualquer momento se converterem em meios monetários. Ora, se atendermos às particularidades dos bens de domínio público, facilmente depreendemos que muitos destes não seriam contabilizados pela sua natureza inalienável, e pelo facto não gerarem fluxos monetários ou gerarem fluxos monetários negativos.

Para Bernardes (2001:330) os bens de domínio público são “...bens que se destinam a ser utilizados pela generalidade dos cidadãos, isto é, não se destinam a ser utilizados (como numa empresa) pela entidade pública para produzir bens ou serviços públicos que correspondam ao seu objecto específico, mas tais bens são, antes, o resultado dessa mesma actividade, convertendo-se, desse modo, numa transferência para a sociedade - os bens ficam desde logo afectos ao **uso geral**, perdendo a sua natureza de objectos de propriedade privada (ficando, deste modo, alheios a processos de alienação ou de embargo, ao contrário dos bens patrimoniais da própria entidade), mas obrigando a Administração ao dever de conservação dos mesmos.”.

A NICSP 1 refere que um activo é um recurso controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados e do qual se esperam benefícios económicos futuros ou serviços potencialmente²⁷ associados ao referido activo (NICSP 1, §§6 e 10). Atendendo à definição apresentada pelo IFAC, podemos dizer que os bens de domínio público, ao serem controlados por determinada entidade sem fins lucrativos, como resultados de acontecimentos passados

²⁶ O GASB designa este tipo de bens por «inamovíveis».

²⁷ De acordo com o estipulado no normativo, o conceito de potencial serviço limita-se à capacidade de satisfazer os passivos que vencem a curto prazo (critério de caixa e de caixa modificado) ou a prazo mais longo (critério do acréscimo modificado) ou pode incluir os recursos da entidades para produzir bens ou serviços de acordo com os seus objectivos (critério do acréscimo e certas modalidades do critério do acréscimo modificado) (§67).

podem ser considerados no activo desses entes, quer quando proporcionem benefícios económicos futuros, quer quando possibilitem a prestação de um serviço.

Segundo Carvalho *et al.* (1999), na Administração Pública não existe uma convergência quanto à definição de um activo. De acordo com os autores existem duas teorias, sendo que, a primeira, defendida por Anthony, consiste em não reconhecer o activo imobilizado no balanço das entidades públicas, reconhecendo somente o activo circulante²⁸; a segunda, reconhece o imobilizado no activo das entidades públicas ou apenas em parte. Num outro trabalho, Carvalho (2000:258) afirma que “...uma das características mais controversas na actual Reforma da Contabilidade Pública em Portugal é o facto do Balanço das entidades públicas, incluírem no Activo todos os Bens de Domínio Público....”.

Para Scheid (*in* Carvalho *et al.*, 1999) no activo só deverão ser inscritos os activos «amortizáveis e não credíveis». De certa forma, esta solução é a adoptada pelo *Plan General de Contabilidad Pública* (PGCP), que regista no balanço todo o imobilizado, salvo o cedido e os bens de domínio público depois de concluídos.

A NICSP 17 menciona que as entidades não estão obrigadas, nem proibidas, de reconhecer no activo os bens de domínio público que satisfaçam os critérios de reconhecimento de um bem do activo imobilizado tangível. Contudo, caso optem pelo seu reconhecimento, devem aplicar todos os requisitos de representação e exposição explícitos nesta norma e podem, não tendo a obrigação de o fazer, aplicar também, os seus critérios de valorimetria. De acordo com o mesmo normativo, um bem imobilizado tangível só pode ser reconhecido como activo quando se verificarem cumulativamente duas situações:

- a) existam fortes probabilidades de que fluam para a entidade benefícios económicos futuros ou serviços potencialmente associados ao referido activo; e
- b) o custo ou o justo valor do bem possa ser medido com fiabilidade.

²⁸ Bernardes (2001:330) contrapõe a tese de Anthony quando refere que “...se a administração pública se endividar para realizar as infraestruturas, a dívida aparece no passivo mas a sua aplicação não apareceria no activo, o que resultaria num desequilíbrio.”. Entenda-se por activo imobilizado, todos os elementos do activo que permanecem na entidade por um período superior a um ano; e por activo circulante (NICSP 1, §79):

- a) quando se espere realizá-lo, ou seja detido para venda ou consumo, no curso normal do ciclo operacional da entidade; ou
- b) quando seja detido primordialmente para fins de negociação ou a curto prazo e se espere realizá-lo dentro de doze meses da data de relato; ou
- c) quando seja dinheiro ou um activo equivalente.

Deste modo, no caso português, os bens de domínio público são considerados activos e registados no activo imobilizado segundo a óptica patrimonial prevista no POCP e nos planos sectoriais públicos²⁹. Bernardes (2001) afirma que a inclusão dos bens de domínio público no balanço corresponde à conveniência de adoptar uma contabilidade em base de acréscimo, baseada no fluxo de recursos económicos, para contabilizar os activos fixos de uma entidade pública, independentemente das características peculiares que possuem esses bens. Segundo o autor, esta inclusão exige uma “...**definição mais alargada do conceito de Activo** para poder incorporar todos os serviços potenciais aplicados pela entidade pública para fazer face às necessidades dos cidadãos, sejam eles os utilizados no exercício da sua actividade ou os que correspondam a bens ou “facilidades” de uso geral, e isto independentemente da sua forma de financiamento.”³⁰. Esta teoria é defendida por Vela Bargues (1992:219) quando afirma que os “...bens de domínio público aparecendo ou não no balanço, eles constituem activos...”. Deste modo, o mesmo autor propõe considerá-los “...em função dos benefícios futuros que podem trazer à entidade, no mesmo sentido que o IASB e o FASB atribuem à expressão, mas com a condição de serem apreciados de acordo com os serviços que os referidos bens virão a prestar.”.

Freitas (2000:8 e 9) refere que a discussão centrada na definição do conceito de activo para entidades não lucrativas e sujeitas à contabilidade pública, está relacionada com o facto de grande parte dos bens que formam esta «massa patrimonial» possuírem a característica de activos de natureza comunitária, apresentando algumas características próprias que extravasam o âmbito das inerentes às organizações com fins lucrativos designadamente:

- “...a sua função não se encerrar em aspectos comerciais, sendo mais importantes as suas determinações sociais não sendo, a formação de fluxos de caixa positivos, a determinante fundamental;
- toda a comunidade pode utilizar estes bens, que sendo indivisíveis, e estando ao alcance de todos, não são de susceptível privação;
- não serem transaccionáveis, porque a maior parte das vezes não existe um mercado para estes bens, ou porque as entidades que beneficiam da geração de benefícios

²⁹ O POCP e os planos sectoriais públicos classificam da seguinte forma os bens de domínio público:

- 451-«Terrenos e recursos naturais»
- 452-«Edifícios»
- 453-«Outras construções e infraestruturas»
- 454-«Infraestruturas e equipamentos de natureza militar»
- 455-«Bens de património histórico, artístico e cultural»
- 459-«Outros bens de domínio público»

³⁰ Mautz (1989) foi o responsável pela introdução do conceito de «facilities»: “...manifestação física do compromisso contraído pela organização de proporcionar um serviço não oferecido para a venda e que assegura uma continuada saída de caixa...”, de modo que esse compromisso “...só pode ser cumprido por meio de financiamento através de impostos e de subsídios...” (in Bernardes, 2001:332).

económicos que estes propiciam, não têm poderes para proceder à sua alienação, pois, na maior parte das vezes, apenas lhe é confiado o seu controle;

- *não terem uma vida económica limitada, entendida à semelhança dos Activos das empresas privadas, dado que, como um todo, ainda que alguns bens se possam desgastar, o seu conjunto renovar-se-á, podendo dizer-se, que a sua vida é infinita.”.*

Analisando o último aspecto focado por Freitas (2000), os bens de domínio público ao estarem incluídos no activo estão sujeitos a amortizações, mas sabendo nós que as amortizações são calculadas com base na vida útil esperada do bem, como é que se determina a vida útil dos bens de domínio público? Afinal não se espera que os bens de domínio público tenham uma vida útil ilimitada? Ou seja, é possível determinar por quanto tempo um bem de domínio público vai prestar serviços?

A este respeito, o GASB considera que as amortizações não geram fluxos de recursos financeiros, logo não devem ser reconhecidas. Tendo esta referência como base, muitos autores partilham desta opinião, considerando desnecessário proceder ao cálculo das amortizações, uma vez que as entidades públicas não têm por objectivo a obtenção do lucro, isto é, o não reconhecimento das amortizações como custo altera o resultado do exercício, mas como o fim da entidade pública não é o lucro esta alteração não prejudica a análise dos resultados. No entanto, não podemos descurar a importância que o cálculo das amortizações destes bens tem para o cálculo dos serviços a prestar pelas entidades públicas, pois permite uma valorização mais correcta dos referidos bens, e permite saber se os bens estão em condições para continuarem a prestarem serviços ou se há necessidade de algum melhoramento ou até mesmo substituição³¹.

A inclusão dos bens de domínio público no activo desvirtua a definição de activo. Na perspectiva de Carvalho *et al.* (2005), a consideração de bens de domínio público no balanço apresenta dois grandes inconvenientes. Por um lado, a dificuldade na interpretação das componentes do mapa onde esses bens são considerados, numa óptica económico-financeira. Por outro lado, a dificuldade e subjectividade na atribuição de um valor actual, em especial aos bens já existentes e aos bens doados à entidade o que consequentemente, leva ao não cumprimento de algumas características da informação financeira, nomeadamente a imagem fiel, a comparabilidade e a objectividade.

Mediante a problemática em torno da consideração ou não dos bens do domínio público no activo, somos de opinião que estes bens, depois de concluídos (isto é, quando entregues para o

³¹ O POCP e os planos sectoriais públicos prevêm o cálculo das amortizações do exercício para os bens de domínio público (nota explicativa da conta 66-«Amortizações do exercício»).

uso geral), devem ser excluídos do activo passando a constar no património (classe 5-«Património»). Paralelamente devem aparecer descritos nas notas ao balanço e à demonstração de resultados, num mapa apropriado para o efeito.

Segundo Vela Bagues (1992), existe outro aspecto que diferencia o conceito de activo das entidades sem fins lucrativos das entidades com fins lucrativos: é o facto de no balanço dessas entidades, não aparecer o potencial de arrecadar impostos, isto é, o potencial para gerar “proveitos”³². Freitas (2000:9) partilha da mesma opinião e acrescenta que estes “proveitos” podem “... “*entrar*” na entidade sem estarem de acordo com o seu potencial, o que vai implicar um sistema aberto e não um sistema fechado, como se verifica nas entidades privadas.”. A este propósito, refira-se que o potencial de arrecadar impostos nas entidades não lucrativas, de acordo com o POCP e os planos sectoriais públicos, não é reconhecido como um activo, mas sim como um proveito, não figurando, por isso, no balanço da entidade mas na demonstração de resultados (classe 7).

Vela Bagues (1992) assinala ainda outras diferenças para distinguir o conceito de activo, nomeadamente, a classe das existências³³, as contas de acréscimos e diferimentos e os activos fixos. Segundo Chatfiel e Vangermeersch (1996), as existências não são «valores», mas custos acumulados em suspenso, estão somente a esperar o seu destino. Relativamente a este aspecto, o POCP e os planos sectoriais públicos, contemplam as existências numa classe própria (classe 3-«Existências») como componente do activo das entidades públicas.

Bernardes (2001) alerta para o facto de que, o necessário alargamento do conceito activo deve também aplicar o conceito de «controlo»: capacidade para gerir o seu funcionamento e a sua manutenção.

Em termos conclusivos, salientamos a existência de algumas especificidades, que em determinadas situações, não permitem a identidade do conceito de activo entre as entidades lucrativas e não lucrativas. Neste sentido, Freitas (2004:1453) refere que na definição apresentada pelo IASB e pelo FASB, para incluir as especificidades associadas ao activo das entidades sujeitas a contabilidade pública, terá que ser integrado no sentido da expressão «benefícios económicos futuros», e percebê-la como «bens e serviços para satisfazer as necessidades futuras dos cidadãos».

³² Entenda-se «proveitos» como sendo benefícios económicos futuros.

³³ No que diz respeito às existências podemos considerar o facto de, na maioria dos casos, as existências poderem ser consideradas custos no momento de aquisição e não aquando o seu consumo. No caso espanhol, as compras de mercadorias são registadas de imediato como custos (Grupo 6).

2.4.2. Passivo

Lopes Amorim (1969:30) entende por elementos passivos os “...elementos que representam encargos ou dívidas da empresa a que esta terá de fazer face por força da realização dos bens activos (nas empresas comerciais, industriais, bancárias, etc.) ou pela produtividade destes mesmos elementos (nas empresas transportadoras)”. Rogério Fernandes Ferreira (1977:27) afirma que o passivo “...compreende todos os elementos negativos, isto é, as obrigações pecuniárias que o titular do património terá de fazer.”.

O IASB (1989, §49) define o passivo como sendo uma “Obrigação presente da empresa, proveniente de acontecimentos passados, da liquidação da qual se espera que resulte um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos.”. Por outro lado, descreve como principal característica de um passivo, a existência de uma “obrigação real”³⁴.

No SFAC 6, os passivos são entendidos como “Sacrifícios futuros prováveis de benefícios económicos resultantes de uma entidade provenientes de obrigações presentes pela transferência de activos ou de proporcionarem serviços a outras entidades no futuro como consequência de transacções ou eventos passados.” (§28) e apresentam como características (§36):

- a de incorporar uma obrigação real ou responsabilidade para uma ou mais entidades que impliquem liquidações, pela provável transferência futura ou uso de activos numa data específica ou determinável, na ocorrência de um evento específico ou na compra;
- a obrigação ou responsabilidade que obrigue uma entidade particular deixando-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro (de recursos); e
- a transacção ou o evento que obriga a entidade em causa já ocorreu.

Na estrutura conceptual para a informação financeira das entidades públicas, a AECA (2001, §209) define passivo de forma idêntica às definições do FASB e do IASB, porém altera a designação de passivo para passivo exigível. A AECA (2001, §208), refere ainda, no seu normativo, que as entidades públicas para fazerem face à satisfação de uma obrigação têm de despende recursos.

Para Baptista da Costa e Correia Alves (2005), o passivo divide-se em passivo exigível e passivo não exigível. Relativamente à primeira classificação podemos ter passivos de funcionamento e passivos de financiamento. Por passivos de funcionamento entende-se aqueles que derivam da aquisição de bens e serviços destinados à actividade normal da entidade, e por passivos de financiamento, aqueles que derivam da obtenção de empréstimos

³⁴ Segundo o IASB (1989, §s.60 a 64), uma obrigação é “...um dever ou responsabilidade de actuar ou executar de certa maneira.”.

junto de entidades bancárias. No tocante à segunda classificação, os autores, consideram os acréscimos e diferimentos passivos. À semelhança do que havíamos referido para o activo também esta divisão, segundo a nossa perspectiva, poderá ser aplicada à contabilidade pública.

Partilhamos da opinião de Vela Bargues (1992), quando assinala que as definições apresentadas pelo IASB e pelo FASB podem ser aplicadas às organizações sem fins lucrativos desde que exceptuemos a possibilidade da conversão de um passivo em capital próprio, referida na estrutura conceptual do IASB³⁵ (§62, alínea e)). A conversão da obrigação em capital próprio não tem aplicabilidade possível nas entidades sem fins lucrativos, na medida em que o seu capital (designado, em todos os planos de contabilidade pública, por património) não é constituído por participações sociais. Existe uma grande diferença entre o passivo de uma empresa e o de uma entidade não lucrativa, nomeadamente, no que concerne à relação passivo *versus* activo, uma vez que numa organização sem fins lucrativos, o passivo aparece garantido pelo activo o que não se verifica, nos mesmos moldes, numa entidade pública (Vela Bargues, 1992). Muitos dos activos das entidades públicas não podem ser vendidos ou dados como garantias reais para contratação de passivos,³⁶ dado, na maioria dos casos, não pertencerem à organização em causa, mas às entidades que encerram a sua tutela (Vela Bargues, 1992). Relativamente às particularidades que caracterizam as entidades com e sem fins lucrativos, será conveniente, acrescentarmos uma outra ideia à de Vela Bargues - a origem dos passivos. Na estrutura conceptual de 1999, a AECA (§210) prevê, para além das aquisições de bens ou serviços a prazo e a obtenção de empréstimos, aspectos também contemplados pelo IASB e pelo FASB, como a origem de um passivo (ainda que de carácter excepcional) e a «redução de fundos próprios». Contudo, para a AECA (2001), esta origem não é contemplada o que revela algum avanço no domínio da contabilidade pública.

Deste modo, não é possível medir a capacidade de endividamento das entidades sem fins lucrativos contrapondo, como acontece nas empresas, activos e passivos. Assim, para aferir da capacidade de solvência das obrigações, das entidades sujeitas à aplicação da contabilidade pública, teremos de confrontar, como refere Vela Bargues (1992:222), “...a capacidade do

³⁵ De acordo com o §62 da estrutura conceptual do IASB, a liquidação de uma obrigação real pode ocorrer de diversas maneiras, por exemplo:

- a) pagamento em dinheiro;
- b) transferência de outros passivos;
- c) prestação de serviços;
- d) substituição de uma obrigação com outra obrigação; ou
- e) conversão de uma obrigação para o capital próprio.

³⁶ Como por exemplo, no caso português da contabilidade pública, os bens de domínio público.

Estado no respeitante à arrecadação de impostos.” (que, como vimos aquando a definição de activo, não aparece no balanço).

Segundo o IFAC (NICSP 1, §6), passivos são “...*obrigações presentes da entidade provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos ou serviço potencial.*”. De acordo com este normativo, um passivo pode ser classificado em corrente e não corrente. Um passivo corrente é “...quando:

- a) *se espera que seja liquidado no curso normal do ciclo operacional da entidade; ou*
- b) *se vença para ser liquidado dentro de doze meses da data do relato.*” (§83).

Os passivos que não se possam classificar como correntes designam-se por não correntes.

Nos §§84 e 85 da NICSP 1 é ainda referido que “*Alguns passivos correntes, tais como transferências governamentais a pagar e acréscimos relativos a empregados e outros custos operacionais, fazem parte do fundo de maneio usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais rubricas operacionais são classificadas como passivos correntes mesmo se se vencerem para serem liquidadas após mais de doze meses a partir da data de relato.*”...“*Outros passivos correntes não são liquidados como parte do ciclo operacional corrente, mas vencem-se para liquidação dentro de doze meses da data do relato. São exemplos a parcela corrente de passivos geradores de juro, os descobertos bancários, os dividendos a pagar, os impostos de rendimentos e outras contas a pagar não comerciais. Os passivos geradores de juros que proporcionam o financiamento de fundo maneio numa base de longo prazo, e que não se vençam para liquidação dentro de doze meses, são passivos não correntes.*”. Este normativo acrescenta ainda que, uma entidade deve continuar a classificar os seus passivos a longo prazo geradores de juro como não correntes, mesmo quando se vençam para serem liquidados dentro de doze meses da data de relato (NICSP 1, §86):

- a) *se o prazo original for superior a doze meses;*
- b) *se a entidade pretender refinanciar a obrigação; e*
- c) *se essa intenção, suportada por um acordo, visar separar ou reescalonar pagamentos e se inclua antes das demonstrações financeiras.*

2.4.3. Fundo patrimonial *versus* capital próprio

A designação «fundo patrimonial»³⁷ foi a opção tomada pelos elementos, dos grupos de trabalho, que elaboraram o POCP e os restantes planos sectoriais públicos, para designarem a terminologia «capital próprio» utilizada no mundo empresarial.

No que diz respeito à definição de capital próprio, o IASB e o FASB são coincidentes ao defini-lo como sendo “...o interesse residual³⁸ nos activos da empresa após a dedução dos seus passivos.”³⁹ (IASB, 1989, §49 e 65 a 68; FASB, 1980, §43).

Para Freitas (2000) ainda que a noção de «interesse residual» seja idêntica, a sua natureza é diversa, quando colocadas, em confronto, as entidades com ou sem fins lucrativos. Segundo a mesma autora, nas entidades com fins lucrativos, este «excedente», refere-se aos interesses dos detentores de capital, que anseiam uma retribuição ou retorno das suas contribuições em resultado das operações realizadas.

Nas entidades não lucrativas, não se verifica este tipo de interesse, pois não existe uma relação directa de propriedade entre os detentores dos meios de produção⁴⁰, o que faz com que estes, não esperem qualquer retribuição ou retorno económico.

Segundo Vela Bagues (1992), a diferença entre o activo e o passivo numa entidade não lucrativa não se pode estabelecer extrapolando o significado que as referidas grandezas têm numa empresa. Do ponto de vista do autor, existe um facto importante que sobressai da problemática em torno do elemento conceptual «fundo patrimonial», dos organismos submetidos ao regime de contabilidade pública, e que se traduz numa diferença importante entre os referidos organismos do âmbito empresarial: a impossibilidade de aplicar a teoria do proprietário (*Proprietary Theory*)⁴¹. Neste sentido, segundo a perspectiva do autor, a teoria da entidade (*Entity Theory*) tem uma maior aplicabilidade, nas entidades não lucrativas, ao considerar a entidade como uma organização totalmente separada dos interesses dos seus proprietários. Nesta teoria é considerada a expressão matemática para o balanço:

³⁷ «Fundo patrimonial», segundo o POCP e os planos sectoriais públicos, corresponde à diferença entre o activo e o passivo, representando os recursos que o Estado pode esperar receber, no caso de vender todo o seu activo e liquidar todo o seu passivo. A AECA, para além da designação de «fundos próprios» faz ainda, referência a outras designações como «património líquido» ou «recursos próprios».

³⁸ «Interesse residual», porque quando uma empresa for eventualmente liquidada, os seus detentores têm direito de receber apenas os activos remanescentes após todos os passivos terem sido liquidados.

³⁹ Convém salientarmos que esta definição foi também, a que o IFAC adoptou na sua estrutura conceptual (NICSP 1, §6). No entanto, o IFAC substituiu a designação «capital próprio» por «activo líquido/capital próprio» e admite ainda, a utilização de outros termos, desde que o seu sentido seja claro (NICSP 1, §12).

⁴⁰ Segundo a opinião de Mautz (1989) “...não deveríamos deixar de lado a importância dos cidadãos em geral e contribuintes e o seu interesse nas demonstrações financeiras das entidades sem fins lucrativos, mas equipará-los com os proprietários de uma empresa.” (in Vela Bagues, 1992:223).

⁴¹ Na teoria do proprietário os registos e as demonstrações financeiras são preparados e mantidos do ponto de vista do proprietário de uma empresa (os activos são do proprietário, os passivos são dívidas do mesmo e a ênfase da contabilidade é colocada no lucro) (Bernardes, 2001).

Activo = Passivo, sendo o passivo dividido em passivo exigível e passivo não exigível⁴², o que permite ultrapassar o problema evidenciado.

A principal diferença verificada no balanço das entidades não lucrativas é, como nos recorda Freitas (2004), o facto de nas organizações com fins lucrativos estarmos na presença de um sistema fechado, onde a equação $\text{Activo} = \text{Passivo} + \text{Capital Próprio}$ faz algum sentido, o que não se verifica nas organizações em estudo, onde esta equação não encerra os equilíbrios verificados entre as três grandezas em confronto.

Somos de opinião que a terminologia «fundo patrimonial» não é mais adequada na contabilidade pública, atribuindo-lhe por isso a designação de «património líquido».

2.4.4. Custos e proveitos

De acordo com Vela Bargues (1992) as definições dos termos custos e proveitos apresentadas nas estruturas conceptuais do FASB e do IASB podem perfeitamente aplicar-se ao âmbito da contabilidade pública. Segundo o FASB (SFAC 3), o custo é uma componente das demonstrações financeiras que pode ser vista como “...um fluxo de saída, actual ou esperado, ou outras diminuições de activos ou aumentos de passivos (ou mesmo uma combinação dos dois) durante um período, como consequência da actividade principal da entidade.” (§65); um proveito é “...um fluxo de entrada, actual ou esperado ou outros aumentos de activos ou diminuições de passivos (ou mesmo a combinação dos dois), durante um período, como consequência da actividade principal da entidade.” (§63).

A principal característica destes fluxos é a relação directa estabelecida com a actividade principal realizada pela organização, resultando um determinado nível de grandeza para o activo e para o passivo, o que, dará lugar, numa fase seguinte, à expressão do capital próprio, através da diferença entre estas duas grandezas (Freitas, 2000).

Associados a estes dois conceitos encontramos outros dois tipos de fluxos: perda e ganho. Na perspectiva do FASB (SFAC 6) o termo perda é entendido como uma “...diminuição no património líquido ou situação líquida enquanto resultado de operações periféricas à actividade da empresa, ou por acontecimentos acidentais, ou ainda por outras circunstâncias, referenciadas a um determinado período, excepto as que resultem de distribuição de resultados.”; a designação ganho é uma componente das demonstrações financeiras e, por analogia ao elemento anterior, pode ser entendida como “...aumentos no

⁴² Vela Bargues (1992) divide o passivo em «passivos reintegráveis» e «passivos não reintegráveis».

património líquido ou situação líquida enquanto resultado de operações periféricas à actividade da empresa, ou por acontecimentos acidentais, ou ainda por circunstâncias, referenciadas a um determinado período, excepto as que resultem de aumentos no capital próprio.”.

A este respeito, o IASB (1989, §70), considera as perdas como uma componente dos custos dividindo estes em custos que decorrem da actividade normal da empresa, e em perdas, que representam “...outros componentes que ao satisfazerem a definição de custo podem ou não surgir no decurso das actividades ordinárias da organização.”.

De igual modo, os proveitos englobam os réditos⁴³ e os ganhos, pois estes representam “...aumentos nos benefícios económicos...e não são de natureza diferente dos réditos.” (IASB, 1989, §75).

Por sua vez, o IFAC, na sua estrutura conceptual (2001), utiliza os termos rédito e gasto como equivalentes a proveito e custo. De acordo com a perspectiva deste normativo, o rédito “...é o influxo bruto de benefícios económicos ou serviços potenciais durante o período de relato quando esses influxos resultam num aumento do activo líquido/capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de proprietários.” (IFAC, NICSP, §6). Por analogia, os gastos são entendidos como “...diminuições em benefícios económicos ou serviço potencial durante o período de relato quando esses exfluxos resultam em diminuições do activo líquido/capital próprio, que não sejam diminuições relacionadas com distribuições aos proprietários.” (NICSP, §6).

Deste modo, podemos dizer que o IFAC, entende os conceitos rédito e gasto como os aumentos ou as diminuições ocorridas nos benefícios económicos ou serviços potenciais, resultantes ou não da actividade ordinária, respectivamente. O acréscimo da expressão «serviços potenciais» (expressão que não é utilizada pelo IASB), ao conceito de gastos e réditos, parece-nos oportuno, uma vez que a principal actividade das entidades públicas é a prestação de serviços.

Comparativamente, à estrutura conceptual do IASB, o IFAC não distingue rédito de ganho e custo de perda; os réditos e os gastos que se vierem a verificar resultantes de outras actividades que não as consideradas ordinárias, serão, segundo o IFAC, classificadas por este, como rubricas extraordinárias.

A definição de custos e proveitos, na estrutura conceptual para as entidades públicas da AECA (2001, §233), é feita nos seguintes termos:

⁴³ Segundo a DC 26 - “Rédito”, o rédito é “...o influxo bruto, durante o período contabilístico, de benefícios económicos obtidos no decurso das actividades ordinárias de uma entidade, quando esses influxos resultem em aumentos de capital próprio. O conceito de rédito é menos amplo que o do proveito, uma vez que o primeiro tem de ser gerado internamente, enquanto que o segundo pode não o ser.” (1999, ponto 2).

Custo é uma “...diminuição nos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício contabilístico, em forma de saídas ou depreciações do valor dos activos, ou um aumento de passivos exigíveis, que originam diminuições nos fundos próprios.”;

Proveitos são “...incrementos nos recursos económicos da entidade, produzidos ao longo do exercício contabilístico, em forma de entradas ou aumento do valor dos activos, ou um incremento dos passivos exigíveis, que originam aumentos dos fundos próprios.”.

Por outro lado, a AECA (2001) considera como custos e proveitos os seguintes:

Custos (§235):

- a) “Os recursos consumidos ou cancelados no exercício, como consequência dos serviços prestados, aumento de passivos, ou diminuição de activos, como contraprestação numa transacção;
- b) a fracção das diminuições do activo imputável ao exercício (amortizações, custos a distribuir por vários exercícios);
- c) as transferências e subsídios públicos, bem como os activos cedidos a título gratuito.”.

Proveitos (§237):

“...impostos, subsídios e outras transferências correntes e outras transacções ou factos sem contraprestação, por outro lado também é frequente encontrar proveitos que resultam, directamente, das prestações de serviços.”.

No normativo português, em matéria de contabilidade pública, são considerados os seguintes custos e proveitos:

Custos (quadro de contas):

- a) Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (conta 61);
- b) Fornecimentos e serviços externos (conta 62);
- c) Transferências correntes concedidas e prestações sociais (conta 63 -POCP, POC-Educação, POCMS e POCISSSS); no POCAL a conta 63 é designada por Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais;
- d) Custos com o pessoal (conta 64);
- e) Outros custos operacionais (conta 65);
- f) Amortizações do exercício (conta 66);
- g) Provisões do exercício (conta 67);
- h) Custos financeiros (conta 68);
- i) Custos extraordinários (conta 69).

Proveitos (quadro de contas):

- a) Vendas e prestação de serviços (conta 71);
- b) Impostos e taxas (conta 72);
- c) Proveitos suplementares (conta 73);
- d) Transferências e subsídios correntes obtidos (conta 74-POCP, POC-Educação, POCMS e POCISSSS); no POCAL a conta 74 é designada por Transferências e subsídios obtidos;
- e) Trabalhos para a própria entidade (conta 75);
- f) Outros proveitos operacionais (conta 76);
- g) Proveitos financeiros (conta 78);
- h) Proveitos extraordinários (conta 79).

Freitas (2000:16) alerta para a particularidade do tratamento dos fluxos (proveitos e custos) que temos vindo a tratar, entre as organizações lucrativas e não lucrativas, pois, nestas últimas, os proveitos deverão ser entendidos como os “...*fundos colocados à disposição da entidade para o prosseguimento da actividade.*” em que a sua determinação apresenta grande dificuldade. Nas entidades sem fins lucrativos, os proveitos resultantes dos serviços prestados são somente uma compensação parcial dos custos. As entidades sem fins lucrativos não «recebem» os valores reais pelos serviços que prestam (ou seja, no caso de um serviço prestado com contraprestação, esta é sempre inferior ao valor real do serviço prestado, não constituindo por isso a principal fonte de recursos⁴⁴ para a entidade pública) o que as distingue das empresas (Freitas, 2000). No que diz respeito aos custos, segundo a mesma autora, esta terminologia “...*não apresenta divergências face às empresas, uma vez que, ambas as organizações, se “abastecem” de recursos, de uma forma geral, no mesmo mercado...*” (2000:16).

Mediante as definições dos elementos das demonstrações financeiras (custos e proveitos, perdas e ganhos) das estruturas conceptuais actuais, e mediante as opiniões dos autores citados, somos de opinião que essas definições podem ser aplicadas à contabilidade pública, desde que se tenha em consideração as características das entidades sem fins lucrativos e, a natureza e a composição desses elementos.

⁴⁴ A principal fonte de recursos das entidades sem fins lucrativos são, de acordo com Benito López (1995:152), “...as taxas, impostos, preços pela utilização de bens de domínio público e pela prestação de serviços, multas, indemnizações, subsídios e transferências ...”.

2.4.5. Resultado líquido

O POCP e os planos sectoriais públicos impõem a elaboração da demonstração de resultados⁴⁵ por natureza de custos e proveitos por parte das entidades que ficam sujeitas à sua aplicação. Este mapa financeiro, similar ao do POC, faz aparecer no meio da contabilidade pública uma nova grandeza - o resultado líquido do exercício (RLE).

De acordo com Freitas (2000), o RLE é normalmente considerado como a medida de desempenho das organizações inseridas no âmbito das actividades lucrativas⁴⁶. Tem a mesma opinião Vela Bargues (1991a:587), ao referir que “...num ambiente de concorrência e tendo o lucro como objectivo, este funciona como uma medida natural de êxito da gestão efectuada.”. As empresas incorrem em custos com a esperança de vir a gerar proveitos posteriores, de forma a obter um resultado positivo, isto é, a actividade e o resultado das vendas orientam-se para a obtenção de fluxo de caixa positivo como forma de permitir o contínuo financiamento das operações da empresa (Simões, 1998).

Freitas (2000:17) considera ainda que, através do RLE, podemos conhecer outras informações como, o retorno do investimento ou os ganhos por acção, o que “...torna esta grandeza das de maior dificuldade de definição no âmbito das organizações sem fins lucrativos...”.

Na contabilidade privada, são tidas em consideração, na determinação do RLE, duas perspectivas, activo *versus* passivo e proveitos *versus* custos. Solomons (1997:22) considera estas perspectivas como “...abordagens rivais à contabilidade empresarial.”. Da mesma opinião são Storey e Storey (1998:76), que afirmam que estas duas perspectivas são “...essencialmente incompatíveis...” uma vez que a primeira perspectiva vê “...o resultado como um aumento da riqueza ou domínio sobre recursos económicos...”, enquanto a segunda vê “...o resultado como indicador do desempenho de uma empresa e da sua agência.”.

No § 21 da SFAC 6, o FASB põe em evidência o sistema de «*articulation*» entre os elementos que compõem as perspectivas, acima referenciadas, e afirma que os elementos da segunda perspectiva dependem dos da primeira. Assim, somos conduzidos a concluir que este organismo internacional atribui o primado conceptual aos activos e passivos, em que “...o resultado é visto como a alteração no valor atribuído pela subtracção dos passivos aos

⁴⁵ Os resultados, segundo o POCP e os restantes planos, “...são classificados em correntes e extraordinários, desdobrando-se os primeiros em operacionais e financeiros.” (ponto 2.2).

No caso do POC-Educação, é ainda exigida a elaboração da demonstração de resultados por funções (ponto 2.2.2). Sendo, neste plano, desenvolvida a contabilidade analítica (ainda que, não seja apresentado um quadro de contas) torna-se importante a elaboração desta demonstração, na medida em que permitirá “...a análise dos custos por funções, produtos, serviços e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes.”. Esta obrigatoriedade é defendida por vários autores, que vêem este mapa como uma peça fundamental para a análise da relação custos e proveitos por cada serviço da entidade.

⁴⁶ De acordo com o estipulado no parágrafo 69, da estrutura conceptual do IASB (1989), o lucro “...é frequentemente usado como medida do desempenho ou como a base para outras medições...”.

activos no início e no fim do período e os custos são vistos como resultados de alterações no valor dos activos e passivos.” (Castelo Branco, 2000:197).

Na perspectiva proveitos *versus* custos, a determinação do resultado de um período “...faz-se através da identificação dos proveitos e dos custos desse período e do seu correcto balanceamento e os activos são considerados como resíduos que devem ser transportados para períodos futuros em ordem a assegurar um balanceamento adequado e a evitar distorção dos resultados.” (Belkaoui, 1992:190).

No §70 da SFAC 6, o FASB define resultado líquido como “...a alteração nos capitais próprios da empresa durante um período resultante de transacções e outros acontecimentos ou circunstâncias, excepto os que resultem das distribuições aos e dos investidores.”.

O IASB na sua estrutura conceptual (1989, §69) define resultado líquido como “...medida de desempenho do retorno de um investimento ou dos ganhos por acção.”.

Nas entidades sujeitas a contabilidade pública, o termo RLE tem uma interpretação diferente das anteriores. As entidades públicas, apresentam uma lógica completamente inversa à das empresas dado não terem como objectivo a formação de resultados (Simões, 1998). Segundo Correia (2002b:275), o “...resultado nas entidades públicas tem pouco significado, não sendo um output tangível, mas apenas o cumprimento de objectivos de prestação de serviços à comunidade, a fim de aumentar o bem-estar social.”.

O RLE não é uma grandeza que permite a avaliação dos objectivos de uma entidade pública (Freitas, 2000). Para Simões (1998) a ausência de fins lucrativos das entidades públicas não é um impedimento a que a gestão das mesmas seja efectuada. Vela Bargues (1995:97) afirma que, na contabilidade pública, a interpretação de resultado líquido “...será mais conveniente incidir na utilidade da posição financeira real (balanço) do que no resultado económico.”.

Montesinos Julve (1993:708) assinala que o montante e os componentes do resultado líquido das entidades sem fins lucrativos constitui um “...importante indicador para avaliar a actuação da entidade e a sua eficiência e bem assim para permitir prever a sua capacidade de gerar fluxos de tesouraria.”. Por sua vez, Pina Martínez (1993) refere que a “...classificação dos custos por natureza é totalmente insuficiente para medir a economia, a eficácia e a eficiência das entidades públicas, uma vez que ela permite estabelecer a eficiência global da entidade mas não a dos serviços que presta.”⁴⁷.

Segundo Carvalho *et al.* (1999:22), “...para qualquer estudo de eficiência económica comparada ou simplesmente para avaliar a eficiência na gestão em termos de rentabilidade, os proveitos e custos próprios da actividade económica da entidade deveriam corrigir-se...”

⁴⁷ Relembramos que a economia, eficiência e a eficácia são designados, nas entidades públicas, pelos três E's das suas actividades.

com os efeitos das decisões da política económica “...a não ser que já estejam compensados via financiamento.”.

Na NICSP 1, o termo RLE foi substituído por excedente ou défice líquido, o qual inclui o excedente ou défice das actividades ordinárias e das rubricas extraordinárias (§6). De acordo com este normativo, entende-se por excedente ou défice das actividades ordinárias “...a quantia residual que fica após os custos provenientes das actividades ordinárias terem sido deduzidas do rédito provenientes de actividades ordinárias.”; e considera-se que as rubricas extraordinárias são “...réditos e gastos que provêm de acontecimentos ou transacções claramente distintos das actividades ordinárias das entidades, que não se espera que recorram com frequência e estejam fora do controlo da entidade.” (§6). O POCP e os planos sectoriais públicos designam excedente ou défice das actividades ordinárias e das rubricas extraordinárias por resultados correntes e resultados extraordinários. Os primeiros resultam da diferença entre proveitos e custos correntes e, os segundos, da diferença entre proveitos e custos extraordinários.

Como tivemos oportunidade de verificar, o desempenho das entidades públicas não deve ser medido através do resultado líquido. Mas então que importância terá a sua determinação para a contabilidade pública?

De acordo com a perspectiva de Menoyo e González (*in* Vela Bargues, 1992), o resultado líquido no domínio da contabilidade pública pode ser visto segundo três abordagens distintas, a saber:

Perspectiva financeira - traduz a capacidade ou necessidade de endividamento e viabilidade financeira;

Perspectiva económica - reflecte a variação no património resultante da actividade corrente da entidade;

Perspectiva orçamental - evidencia o excedente/défice orçamental.

Para Anthony (*in* Benito López, 1995:148), o resultado líquido, entendido como a diferença entre proveitos e custos, permite medir se as entidades públicas “...viveram dentro das suas capacidades.” e se os elementos aí considerados “...fornecem informação acerca de como se formou o resultado.”.

Em termos conclusivos, somos de opinião que a designação do elemento conceptual «resultado líquido» deve ser alterada para «resultado económico» de acordo com a perspectiva de Menoyo e González (*in* Vela Bargues, 1992).

2.4.6. Orçamento

Após a reforma da contabilidade pública, a contabilidade orçamental passou a ser insuficiente para alcançar os fins propostos e possibilitar o cumprimento dos princípios afectos aos sistemas de informação dessa contabilidade, dando-se maior importância à contabilidade patrimonial⁴⁸. No entanto, o orçamento continua a constituir uma peça fundamental desse sistema contabilístico, pois determina todos os actos de gestão corrente a que todas as entidades públicas têm de obedecer (Montesinos Julve, 1993).

A elaboração do orçamento como uma peça contabilística adicional às demonstrações financeiras, constitui, como já havíamos referido anteriormente, uma das particularidades das entidades não lucrativas relativamente às organizações lucrativas.

Segundo Freitas (2000:18), para as entidades públicas, o orçamento “...*não deve ser considerado como apenas mais uma peça contabilística a integrar na prestação de contas, devendo considerar-se, o sistema contabilístico, como capaz de proporcionar as bases para um controlo orçamental adequado às necessidades, indicando mesmo, a introdução de comparações orçamentais nos mapas da prestação de contas, de forma a se poder avaliar o grau de execução do orçamento e os seus possíveis desvios.*”. Vela Bagues (1992) assinala que o orçamento pode ser considerado como a base de todo o sistema contabilístico público.

De acordo com Hansen e Mowen (1997), o orçamento é um plano financeiro para o futuro no qual se identificam os objectivos e as acções a serem prosseguidos por uma determinada organização. Nas empresas, o orçamento é um documento indicativo que serve essencialmente para enquadrar a acção e o desempenho num período determinado (Bernardes, 2001).

No que diz respeito às entidades não lucrativas, o orçamento assume funções diversas o que dá origem a definições muito mais complexas. Deste modo, Sousa Franco (1997:336) define orçamento como sendo “...*uma previsão, em regra anual, das despesas a realizar pelo Estado e dos processos de as cobrir, incorporando a autorização concedida à Administração Financeira para cobrar receitas e realizar despesas e limitando os poderes financeiros da Administração em cada período anual.*”⁴⁹.

Vela Bagues (1992), alerta para que a inclusão do orçamento na informação prestada aos utilizadores da informação financeira obedeça a dois aspectos fundamentais designadamente,

⁴⁸ A expressão «contabilidade patrimonial» é designada, nas normas de contabilidade e pela doutrina, por «contabilidade financeira» ou «contabilidade geral».

⁴⁹ Segundo o GASB (1987, §15), o orçamento é “...*o método primário para dirigir e controlar o processo de financiamento. É através dele que os governos estabelecem os objectivos a alcançar no período, sobretudo os de carácter financeiro.*”.

o conteúdo da informação orçamental a incluir e a forma como levar a cabo a integração desta informação. Segundo o autor referenciado, relativamente ao primeiro aspecto, devemos considerar a complexidade do processo orçamental e as fases em que este se divide, que por sua vez poderão ser agrupadas em duas funções essenciais: funções legislativas (fases de aprovação e de auditoria) e funções executivas (fases de preparação e de execução)⁵⁰. Mediante estas fases, Vela Bargues (1992) conclui que, perante o fim do sistema contabilístico público, a informação que deve constar na prestação de contas deverá ser a referente à execução do orçamento, na medida em que é esta que fornece informação mais relevante aos interessados.

No que concerne ao segundo aspecto, Vela Bargues (1992) apresenta duas formas para levar a cabo a integração da informação na prestação de contas. A primeira relaciona-se com a informação de dados orçamentais⁵¹ como por exemplo, quadros relativos a comparações orçamentais para os fundos governamentais, anualmente autorizados. A segunda forma, refere-se à inclusão dos dados do orçamento dentro do próprio sistema e formato dos quadros de prestação de contas, o que facilita um sistema único de informação.

Para Freitas (2000) a inclusão do orçamento como elemento adicional à prestação de contas das entidades públicas é um facto de grande importância, na medida em que condiciona todos os actos inerentes à sua gestão e serve ainda de base à avaliação da actuação dos gestores.

Em Portugal, a contabilidade pública integra três tipos de contabilidade, entre as quais a contabilidade orçamental que é feita na classe 0-«*Contas de controlo orçamental e de ordem*». Esta classe engloba as contas de despesas e receitas relacionadas com o orçamento. Neste sentido, verificamos que se trata de uma diferença entre a contabilidade privada e a pública, o que leva a considerarmos, por isso, o orçamento como elemento das demonstrações financeiras públicas.

Convém no entanto realçar, o facto do IFAC não contemplar o orçamento como elemento adicional à prestação de contas das organizações públicas contrariamente, ao GASB e ao NGCA.

Tendo em consideração as abordagens ao resultado líquido apontadas por Menoyo e González, referidas por nós, no ponto anterior, somos de opinião que a perspectiva orçamental faz todo o sentido ser aplicada ao orçamento. Assim, obtém-se o excedente ou défice

⁵⁰ A definição de «orçamento», segundo Sousa Franco (1997), faz referência a três elementos essenciais deste documento, a saber:

- o elemento económico: o orçamento é «visto» como um instrumento de execução anual das opções globais do Estado e das políticas económicas e financeiras adoptadas;
- o elemento político: o orçamento comporta a autorização política do plano financeiro por parte do poder legislativo; e
- o elemento jurídico: o orçamento é um instrumento de limitação dos poderes financeiros dos órgãos da administração.

⁵¹ Refira-se que esta visão é a que predomina na contabilidade pública dos países anglo-saxónicos.

orçamental pela diferença entre os proveitos orçamentais e custos orçamentais. A execução do orçamento materializa-se através da realização de despesas orçamentais e da arrecadação de receitas orçamentais que consequentemente, originam aquilo a que chamamos de custos orçamentais e proveitos orçamentais.

De acordo com Carvalho *et al.* (1999) define-se despesa “...a aquisição de bens e serviços com pagamento imediato ou em data não coincidente.”. Fernandez Pirla (*in* Carvalho *et al.*, 1999:60) refere que as despesas ao representarem consumos no processo produtivo apresentam nestes, um custo. Uma receita orçamental é uma operação resultante da execução do orçamento que pressupõe uma entrada de dinheiro. Associada ao conceito de receita orçamental está o conceito de proveito, que ocorre quando a operação orçamental que vai dar origem a uma receita é identificada em termos patrimoniais. Note-se que existem proveitos que não são receitas (como é o caso de uma oferta de um bem material) e despesas que não são custos (como por exemplo as amortizações).

A AECA (2001) define custos e proveitos orçamentais como se segue:

“Custos orçamentais” - “...são aqueles fluxos que supõem o emprego de créditos consignados ao Orçamento de custos da entidade.” (§240);

“Proveitos orçamentais” - “...são aqueles fluxos que determinam os recursos para financiar os custos orçamentais da entidade.” (§241).

Voltando à perspectiva orçamental de que somos defensores, e tendo presente os conceitos anteriores, pensamos que a abordagem a efectuar-se à mesma, consiste numa análise aos *in* e *ex* fluxos monetários de determinada entidade.

2.4.6.1. Conceitos das fases da despesa e da receita

Uma das fases do orçamento consiste na execução do mesmo, onde se procede à utilização total ou parcial dos valores disponíveis e à arrecadação de outros valores. Refira-se que, a primeira e segunda situação traduzem os momentos tradicionais da execução do orçamento de despesas e de receitas, respectivamente. A saber:

Fases de execução do orçamento de despesas:

- a) autorização ou cabimento⁵² prévio;
- b) compromisso;
- c) obrigação ou processamento da despesa;

⁵² Designamos esta fase por cabimento por uma questão de uniformidade de conceitos, uma vez que a conta, que reflecte este acto, apresenta essa mesma designação (conta 026-«Cabimentos» do POCP e dos planos sectoriais públicos).

- d) autorização de pagamento; e
- e) pagamento ou liquidação.

Fases de execução do orçamento de receitas:

- a) liquidação ou reconhecimento do direito; e
- b) cobrança.

Existem diferentes estudos que abordam os conceitos descritos, mas são poucos os que os definem. No caso português, o POCP e os planos sectoriais públicos são omissos nesta matéria. Contudo, encontramos as definições das fases de despesa no Decreto-Lei (DL) n.º 155/92 de 28 de Julho como veremos adiante. Relativamente às definições das fases da receita o referido diploma não se pronuncia, evidenciando apenas os tipos de receitas próprias para os organismos autónomos.

De acordo com o art.º 13.º do referido diploma, cabimento é um registo de encargos prováveis para a assunção de um compromisso.

O Dicionário da Língua Portuguesa define cabimento como «*acto ou efeito de caber*».

Pires Caiado e Pinto (2002:48) referem que as fases da despesa respeita, entre outros aspectos⁵³, a:

- “1. *Elaboração de **proposta de aquisição** de determinado bem com um valor estimado, provavelmente com a sua origem numa base de dados de fornecedores ou por um contacto preliminar de levantamento de preços;*
2. *Antes da autorização, segue-se o cabimento pelo valor estimado (ou muito aproximado do valor certo) que tem, geralmente como documento base uma carta ou ofício, por classificação económica e dependente do saldo orçamental na rubrica. No cabimento é verificado se a despesa se encontrava prevista e no montante necessário.*
3. *Uma vez cabimentada é autorizada a proposta;”.*

Carvalho *et al.* (1999:281) referem que, contabilisticamente, a autorização de despesa ou cabimento prévio “...*reflecte o acto pelo qual a autoridade competente autoriza a realização de uma despesa concreta, por uma importância exacta ou estimada, procedendo-se à reserva (cativação) da totalidade ou uma parte do crédito ou dotação correspondente.*”.

Partilhamos da opinião de Pires Caiado e Pinto (2002:48) quando salientam que “A *realização da despesa em termos formais difere quer se trate de serviços simples, quer se trate de serviços com autonomia administrativa ou ainda com autonomia administrativa-*

⁵³ De acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 18.º da Lei do Enquadramento Orçamental (LEO) - Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto - *nenhuma despesa pode ser efectuada sem que, para além de legal...*

- se encontre suficientemente discriminada no OE;
- tenha **cabimento** no correspondente crédito orçamental; e
- obedeça ao princípio da utilização por duodécimos.

-financeira. Existe, no entanto, uma diferença entre aquilo que são as fases da despesa e os formalismos a ela inerentes. Estes últimos é que dependem do tipo de serviço.”.

Após o registo do cabimento há a obrigatoriedade legal⁵⁴ de se autorizar o mesmo. Normalmente, esta autorização é dada no documento que lhe deu origem. A este respeito o DL n.º 155/92 de 28 de Julho, refere no art.º 23.º que “...a competência para autorizar despesas é atribuída aos dirigentes dos serviços e organismos, na medida dos poderes de gestão corrente que detiverem e consoante a sua natureza e valor...”⁵⁵.

De acordo com o art.º 10.º do diploma em análise, o compromisso é a constituição de uma obrigação que implica a posterior realização de um ou mais pagamentos.

O Dicionário da Língua Portuguesa define compromisso como “...acto de ficar obrigado por promessa ou acordo; contrato; ajuste...”.

Pires Caiado e Pinto (2002) referem o compromisso como sendo a quarta fase da despesa. Para os mesmos, compromisso é “...quando se contacta o fornecedor a quem se transmite ou envia a «requisição externa».”.

Carvalho *et al.* (1999:281) definem compromisso como sendo o momento em que “...é acordada a concretização de uma despesa, previamente autorizada (fase do cabimento), por um valor exacto.”.

Para Bernardes (2001:112) compromisso “...consiste na assunção de responsabilidades pela realização da despesa...” e distingue-se do cabimento porque “...enquanto este resulta de procedimentos internos à organização, “o compromisso” envolve relações com terceiros...”.

Nos termos do art.º 27.º do DL 155/92 de 28 de Julho, o processamento é a “...inclusão em suporte normalizado dos encargos legalmente constituídos, por forma a que se proceda à sua liquidação e pagamento.”.

Pires Caiado e Pinto (2002) salientam que no processamento existem três conferências: a legal, que corresponde aos requisitos legais e fiscais dos documentos, o compromisso (ter compromisso associado) e a efectiva, correspondente a um bem ou serviço.

Carvalho *et al.* (1999:284) afirmam que com “...o reconhecimento da obrigação...nasce uma dívida para com um fornecedor ou credor da entidade. Esta operação dá assim lugar a um passivo exigível...”.

A autorização de pagamento, designada no art.º 28.º do normativo em análise por liquidação, consiste na determinação “...do montante exacto da obrigação que nesse momento se

⁵⁴ Art.ºs 21.º a 26.º do DL n.º 155/92 de 28 de Julho.

⁵⁵ A competência para autorização de despesa, conforme os requisitos deste artigo, encontram-se nos Decretos-Lei n.º 197 e 196 de 8 de Junho de 1999.

constitui, a fim de permitir o respectivo pagamento.”. Na perspectiva de Pires Caiado e Pinto (2002), é nesta fase que são emitidos os meios monetários.

De acordo com o art.º 29.º do DL 155/92 de 28 de Julho, a autorização e a emissão dos meios de pagamento competem ao dirigente do serviço ou organismo (n.º 1).

Por último, o pagamento corresponde ao dispêndio dos meios monetários (Pires Caiado e Pinto, 2002). Complementarmente, Carvalho *et al.* (1999:287) referem que o “...*pagamento das obrigações pressupõe a saída real de fundos de tesouraria, mediante um recibo ou comprovativo de transferência.*”.

Bernardes (2001:113) define pagamento da despesa como “...*entrega dos meios monetários de pagamento contra a obtenção do recibo.*”.

Convém porém, realçar o facto de no art.º 29.º (diploma em análise) estar mencionado que dada a autorização e emitidos os respectivos meios de pagamento, será efectuado imediatamente o seu registo (n.º 2). Assim, o pagamento corresponde à emissão dos meios de pagamento independentemente da sua entrega.

Contudo, relembramos que em termos contabilísticos, e de acordo com a nota interpretativa n.º 2 da CNCAP, os momentos de autorização de despesa e pagamento “...*coincidem no tempo...*”. Ora, isto significa que os seus registos são feitos em simultâneo.

Antes de avançarmos para os conceitos da receita, e como referimos anteriormente, “...*nenhuma despesa pode ser efectuada sem que, para além de legal...*” obedeça ao princípio **da utilização por duodécimos** (n.º 2 do art.º 18.º da LEO). No art.º 52.º da LEO é mencionado que se aplicam aos organismos autónomos as normas de regime geral, designadamente o regime duodecimal. No art.º 17.º, da mesma lei, aparece a designação de **pedido de libertação de créditos** que corresponde à requisição, mensal, à Direcção-Geral do Orçamento (DGO), por parte dos serviços e organismos abrangidos por este regime, de determinado montante considerado no plano de tesouraria.

Na fase de uma receita são reconhecidos dois momentos: a liquidação (inclui autoliquidação e liquidação prévia) e a cobrança.

Apesar destes conceitos não estarem presentes no DL n.º 155/92 de 28 de Julho, conforme referido, a nota interpretativa n.º 2 da CNCAP faz referência aos mesmos. Assim, e de acordo com este último normativo, a liquidação “...*corresponde ao cálculo e apuramento do montante a pagar pelo sujeito passivo, efectuada pelas entidades que administram a receita, no caso de liquidação prévia, ou da responsabilidade do devedor, no caso de autoliquidação.*”. É ainda acrescentado que a liquidação está associada à emissão do documento que lhe deu origem. No que diz respeito à cobrança esta corresponde “...*ao*

ressarcimento da dívida, total ou parcial, através de meios monetários ou outros, pela entidades legalmente autorizadas para o efeito.”.

De acordo com opinião de Pires Caiado e Pinto (2002:55) por liquidação entende-se “...a determinação do montante concreto que o Estado tem a receber de outrém - contribuinte, utente, cliente - que esteja em situação de dever pagar uma receita ao Estado.”; por cobrança (ou arrecadação) entende-se “...a entrada efectiva nos cofres do Estado.”.

Carvalho *et al.* (1999:318) definem a liquidação como “...o acto pelo qual se contabilizam os direitos liquidados a favor da entidade contabilística.” e reconhecem, tal como a CNCAP, dois momentos de reconhecimento da liquidação: o reconhecimento prévio quando “...existe informação suficiente para reconhecer o direito de cobrança antes do seu vencimento” e o reconhecimento simultâneo à cobrança quando “...até ao momento de recebimento, não se tem informação relativa ao direito da cobrança, podendo ser autoliquidações ou outras receitas sem reconhecimento prévio.”. Segundo os autores, estamos perante uma liquidação de reconhecimento simultâneo à cobrança - autoliquidação - quando esta é realizada pelo sujeito passivo, em que este, no acto da declaração quantifica a dívida a pagar, e paga o valor da mesma; e, mediante, uma liquidação de reconhecimento simultâneo à cobrança - outras receitas sem reconhecimento prévio - quando se tratam de receitas, geralmente de carácter tributário, que não necessitam de liquidação administrativa prévia.

É importante também, fazer alusão a outros conceitos muito comuns no sistema contabilístico público, como o caso das **restituições** e **reposições**. No art.º 35.º da LEO, aparece descrito que devemos entender por restituições todas as importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa cobrança. Por reposição entende-se a reentrada nos cofres do Estado de verbas saídas indevidamente ou a mais (art.º 36.º a 42.º da LEO).

2.4.7. Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras

A definição dos elementos das demonstrações financeiras é uma condição necessária, mas não suficiente, para a sua inclusão nas mesmas. A AECA (2001, §255) refere que se um elemento, ainda que satisfaça as condições estabelecidas na sua definição, não cumpre os critérios de reconhecimento este, não deve ser incluído nas demonstrações financeiras. No entanto, é necessário referir, no anexo às demonstrações financeiras, os motivos pelos quais, o elemento não cumpre tais critérios. Esta situação torna-se mais evidente quando esta divulgação se mostra relevante para os utilizadores da informação financeira. A AECA (2001) acrescenta

ainda que, o incumprimento por parte de um elemento das demonstrações financeiras, num dado momento, dos critérios de reconhecimento não é impedimento para que esse não venha a cumpri-los no futuro. Neste caso, o referido elemento é novamente incluído nas demonstrações financeiras (2001, §§255 e 256).

De acordo com Vela Bagues (1992), o momento de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras deve ser considerado na estrutura conceptual através da apresentação dos conceitos e critérios de reconhecimento dos mesmos.

O reconhecimento é o processo de incorporação no balanço ou na demonstração de resultados de um elemento que satisfaça a definição da sua classe e satisfaça os seguintes critérios de reconhecimento (IASB, 1989, §83):

- seja provável que qualquer benefício económico futuro, associado com o elemento, flua para a empresa; e
- o elemento tenha um custo ou valor que possa ser quantificado com fiabilidade.

A AECA define reconhecimento como o processo de incorporação de um elemento nas demonstrações financeiras, após constatar que este, cumpre a correspondente definição e que satisfaz, para além disso, as condições mínimas de relevância e fiabilidade (2001, §246).

Como critérios de reconhecimento propõe os seguintes (AECA, 2001, §248):

- que as expectativas de realização de recursos ou de obtenção de saída de benefícios económicos futuros sejam certas, ou possam ser asseguradas com um grau razoável de probabilidade;
- se o elemento tiver um valor que possa ser medido com fiabilidade.

Com a reforma da contabilidade pública, verificou-se a inclusão de novo regime de contabilidade - o acréscimo. Como consequência desta alteração, o GASB viu a necessidade de aplicar à contabilidade pública novos momentos de reconhecimento (CS 11, §3):

- **base do acréscimo**, as transacções devem ser registadas de acordo com a corrente real dos bens e serviços que estas representam; e
- **base do acréscimo modificado**, articulação entre a base de caixa (já existente na contabilidade pública tradicional) e a base do acréscimo.

Em consonância com o GASB, o IFAC, na NICSP 1, também prevê dois critérios de reconhecimento: caixa e acréscimo (§78). Dado tratar-se de sistemas contabilísticos opostos, prevê, entre ambos os extremos, que se utilizem critérios de caixa ou do acréscimo “modificados”. A diferença entre os distintos critérios deve-se fundamentalmente ao momento em que se reconhecem os proveitos e os custos e as operações de activos e passivos relacionados (Brusca Alijarde, 2000). O registo numa base de caixa “...mede o fluxo de

recursos de tesouraria, isto é, reconhece as operações apenas quando se efectua o recebimento ou o pagamento.” (NICSP 1, §82). O critério do acréscimo regista as “...operações no momento que se produzem, independentemente do seu recebimento ou pagamento.” (NICSP 1, §87).

O documento n.º 1 da AECA (2001, §176) prevê a utilização dos seguintes critérios: “gestão continuada” e acréscimo. Por “gestão continuada” é entendido que “...a continuidade da actividade da entidade económica será por tempo indefinido.”. Por acréscimo, a AECA (2001, §180), entende “...a imputação temporal de despesas e receitas que se deve fazer em função da corrente real dos bens e serviços e não no momento em que ocorre a corrente monetária ou financeira originada pelos mesmos.”. No que diz respeito ao caso português, quer o regime de “gestão continuada” como o do acréscimo estão previstos no POCP, através da aplicação dos princípios da continuidade e da especialização (ou do acréscimo)⁵⁶.

No tocante aos critérios de reconhecimento dos elementos da demonstração de resultados o IASB, estabelece os seguintes requisitos (Quadro 1.9):

Quadro 1.9. Critérios de reconhecimento de custos e proveitos

Critérios de reconhecimento (IASB, 1989, §92)	
Custos:	
✓	se se verificou uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição de activos ou um aumento de passivos; e
✓	se o seu valor puder ser determinado com fiabilidade.
Proveitos:	
✓	se se verificou um aumento dos benefícios económicos futuros relacionados com um aumento de activos ou uma diminuição de passivos; e
✓	se o seu valor puder ser determinado com fiabilidade.

No normativo português, a DC 26 assinala que o proveito deve ser reconhecido «quando realizado ou realizável e estiver gerado»⁵⁷. Acrescenta ainda que “*Os réditos são realizados quando bens e serviços forem trocados por dinheiro ou por direitos ao mesmo (contas a receber). Os réditos são realizáveis quando activos recebidos em trocas forem facilmente convertíveis em quantias conhecidas de dinheiro ou em direitos ao mesmo. Os réditos estão gerados quando a entidade satisfazer substancialmente o que tiver de ser feito para ter direito aos benefícios representados pelos réditos, isto é, quando o processo estiver concluído ou virtualmente concluído.*” (DC 26, ponto 5).

⁵⁶ A este respeito ver o ponto 3 - Princípios contabilísticos do POCP.

⁵⁷ Note-se que este pronunciamento é o que é seguido pela SFAC 5 - Recognition and Measurements in Financial Statements of Business Enterprises do FASB (1984).

2.4.8. Valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras

O IASB (1989, §99) assinala como valorimetria o “...*processo de determinação das quantias monetárias pelas quais a classe das demonstrações financeiras devem ser reconhecidas e inscritas no Balanço e na Demonstração de Resultados.*”.

A estrutura conceptual do IASB (1989, §100) enuncia os critérios de valorimetria conforme o quadro que se segue.

Quadro 1.10. Critérios de valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras

Custo histórico	Os activos são contabilizados pelo valor das disponibilidades entregues ou pelo justo valor das entregas para os adquirir na data de aquisição. Os passivos são registados pelo valor dos produtos ou serviços recebidos em troca da obrigação ou, em algumas situações, pelas quantias de unidades monetárias a serem entregues para satisfazer o passivo, no curso normal dos negócios.
Custo corrente	Os activos são valorizados pelo valor das disponibilidades ou de outros activos equivalentes que seria necessário pagar se se adquirisse correntemente o mesmo activo ou seu equivalente. Os passivos são valorizados pelo valor não descontado das disponibilidades que seria necessário para liquidar a obrigação correntemente.
Valor realizável (ou de liquidação) ⁵⁸	Os activos são valorizados pelo valor das disponibilidades ou outros activos equivalentes que poderiam ser obtidos presentemente com a alienação não forçada desses activos. Os passivos são valorizados pelo seu valor de liquidação, ou seja, pelo valor não descontado das disponibilidades necessárias ou outros equivalentes para satisfazer as dívidas, no curso normal dos negócios.
Valor presente	Os activos são contabilizados pelo valor presente, descontando as entradas dos fluxos de caixa líquidos futuros que se espera que o activo gere no curso normal dos negócios. Os passivos são contabilizados pelo valor presente, descontando as saídas de fluxos de caixa líquidos futuros que se espera que sejam necessárias para pagar os passivos, no curso normal dos negócios.

Apesar do IASB consagrar quatro critérios de valorimetria, actualmente, é adoptada uma base de valorização mista embora com primazia do princípio do custo histórico (como é o caso das existências que, segundo a norma internacional de contabilidade (NIC) 2⁵⁹ - Inventários, devem ser valorizadas ao menor custo entre o custo de aquisição e o valor realizável líquido ou dos activos imobilizados que, segundo a NIC 16 - Activos fixos tangíveis devem ser registados ao custo de aquisição estando sujeitos a reavaliações e amortizações).

No que diz respeito à contabilidade pública, os critérios de valorimetria dos elementos das demonstrações financeiras devem ser definidos atendendo às necessidades dos utilizadores da

⁵⁸ O FASB faz a distinção entre «valor corrente de mercado» e «valor realizável líquido».

⁵⁹ No caso do IFAC a NICSP 12 - Inventários (§11).

informação financeira, bem como aos objectivos da contabilidade em análise. Mas quais são os critérios de valorimetria previstos na contabilidade pública?

Para uma análise mais perceptível, do panorama actual português, em termos de critérios de valorimetria na contabilidade pública, efectuamos um quadro resumo, no qual estão contempladas todas as situações respeitantes a esta temática (Quadro 1.11).

Quadro 1.11. Critérios de valorimetria previstos no POCP e POC's públicos

	POCP	POCAL	POC Educação	POCMS	POCISSSS
Imobilizações:					
<u>Regra geral</u> Custo histórico (aquisição ou produção)	•	•	•	•	•
<u>Imobilizado obtido a título gratuito</u> • Valor resultante da avaliação ou valor patrimonial definidos em termos legais; ou • Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens.	• •	• •	• •	• •	• •
<u>Inventariação inicial de bens cujo custo se desconheça ou cujo apuramento não seja exequível</u> • Explicitar e justificar o critério no anexo (nota 8.2.3); • Na impossibilidade de valorização.	• a)	• b) a)	• a)	• a)	• a)
Existências:					
Custo histórico (aquisição ou produção)	•	•	•	•	•
Preço de mercado (se o custo histórico for superior ao preço de mercado)	•	•	•	•	•
Valor realizável líquido (VRL)	•	•	•	•	•
VRL deduzido da margem de comercialização média aplicável	•		•		
Percentagem de acabamento		•			
Dívidas de/a 3.^{os}:					
Taxa de câmbio em vigor	•	•	•	•	•
Disponibilidades:					
Reconhecimento da moeda estrangeira à data de fecho	•	•	•	•	•
Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria	c)	d)	c)	c)	c)

a) neste caso, identificar os bens no anexo e justificar a impossibilidade (nota 8.2.14).

b) caso o critério não seja exequível, o imobilizado assume o valor zero até ser objecto de uma grande reparação, assumindo então o valor desta.

c) utilizam-se os critérios definidos para as imobilizações, quando lhes sejam aplicáveis.

d) registam-se pelo custo de aquisição (preço de compra mais os gastos de compras); no caso em que o custo de aquisição for superior ao preço do mercado deve ser este o utilizado.

Como tivemos oportunidade de verificar pela análise do quadro anterior, o princípio do custo histórico é o que predomina na contabilidade pública, em Portugal. A este propósito, os planos de contabilidade pública referem, no capítulo 4, que o custo de aquisição de um activo corresponde à soma do respectivo preço de compra com os gastos suportados directa ou indirectamente para o colocar no seu estado actual. O custo de produção de um bem

corresponde à soma dos custos das matérias-primas e outros materiais directos consumidos, da mão-de-obra directa, dos custos industriais fixos, necessariamente suportados para o produzir e colocar no estado em que se encontra. Os planos de contabilidade acrescentam ainda que, os custos de financiamento obtidos (designadamente, os juros) para a aquisição ou produção de determinado imobilizado poderão ser imputados para a determinação dos seus custos, durante o período em que as mesmas permaneçam em curso (ponto 4.1.12, POCP e planos sectoriais públicos).

Embora seja atribuída uma maior primazia ao princípio do custo histórico, na contabilidade pública também estão previstas excepções à sua aplicabilidade. Sempre que o custo histórico seja superior ao preço de mercado, o activo deve ser registado segundo este (ponto 4.2.3, POCP e planos sectoriais públicos). Entende-se como preço de mercado o custo de reposição ou VRL, conforme se trate de bens adquiridos para a produção ou de bens para venda (ponto 4.2.6, POCP e planos sectoriais públicos). Por custo de reposição de um bem entende-se o valor que a entidade teria de suportar para o substituir nas mesmas condições (qualidade, quantidade e locais de aquisição e utilização (ponto 4.2.7, POCP e planos sectoriais públicos). Considera-se como VRL de um bem o seu esperado preço de venda deduzido dos necessários custos previsíveis de acabamento e venda (ponto 4.2.8, POCP e planos sectoriais públicos).

No caso dos subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos é ainda possível a adopção do VRL na falta de um critério valorimétrico mais adequado (ponto 4.2.5, POCP e planos sectoriais).

A este respeito, no POCP e no POC-Educação é ainda referido que em situações excepcionais e devidamente fundamentadas (designadamente, quando o cálculo de um determinado custo de produção implicar encargos excessivos face à relevância do correspondente benefício) poderá considerar-se como critério de valorimetria o VRL deduzido da margem de comercialização média aplicável (ponto 4.2.12).

O POCAL prevê ainda um outro critério de valorimetria - percentagem de acabamento, que deve ser utilizado nas actividades de carácter plurianual, designadamente construção de estradas, barragens e pontes. A percentagem do acabamento corresponde ao nível de execução global de uma obra e é dada pela relação entre o total dos custos incorridos e a soma deste com os estimados para completar a sua execução (ponto 4.2.12, POCAL).

Nos planos de contabilidade pública, existentes em Portugal, estão também previstas algumas derrogações ao princípio do custo histórico, desde que as mesmas tenham por intenção melhorar a informação financeira da entidade. A saber,

- a permissão de reavaliações, no caso de existirem normas que as autorizem (ponto 4.1.11, POCP e planos sectoriais públicos);

- a actualização do valor das operações expressas em moeda estrangeira e das disponibilidades em moeda estrangeira (pontos 4.3.1 e 4.4.1, POCP e planos sectoriais públicos);
- no caso de imobilizado obtido a título gratuito, o valor resultante da avaliação ou valor patrimonial definido em termos legais ou valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens (ponto 4.1.4, POCP e planos sectoriais públicos);
- no caso de transferências de activos entre entidades, o valor a atribuir será o constante nos registos contabilísticos da entidade de origem; na impossibilidade de valorização destes bens, segundo este critério, deve ser aplicado o critério definido no ponto anterior (ponto 4.1.6, POCP e planos sectoriais públicos); e
- o caso dos bens de domínio público.

Por último, em Portugal, na contabilidade pública está previsto a utilização do custo histórico como regra e só depois serão permitidos outros critérios.

Convém, no entanto, realçarmos o facto do IFAC, nas suas normas Instrumentos Financeiros: Divulgações e Apresentação (NICSP 15) e Propriedades de investimento (NICSP 16), prever para além dos critérios de valorimetria anteriormente citados também, o justo valor. O POCP e os planos sectoriais públicos nada referem no que diz respeito a este critério, apesar de actualmente, o justo valor estar a ser frequentemente estudado por diversos organismos e autores no âmbito privado. Uma das críticas apontadas ao custo histórico é o facto de poder originar desfasamentos no valor do património das empresas ao não considerar as mais-valias existentes, por estas não estarem realizadas, mesmo que possam ser estimadas com fiabilidade (Martínez Churiale, 2001). Mas será que na contabilidade pública também se poderá apontar a mesma crítica? A apreciação do custo histórico em detrimento do justo valor recai sobretudo sobre as mais-valias possíveis do património. O património das entidades públicas sujeitas à contabilidade pública é constituído, maioritariamente, por bens públicos que não podem ser alienados ou quando o é permitido estão sujeitos a inúmeras imposições legais. Neste sentido, a questão do justo valor não parece, na nossa opinião, demonstrar grande relevância na contabilidade pública, com excepção das situações já previstas em que o mesmo possa ser aplicado.

Conforme já referido, as entidades públicas apresentam particularidades relativamente às empresas privadas, que nos levam a assinalar algumas diferenças no que respeita à valorização dos elementos das demonstrações financeiras.

Do mesmo modo que os conceitos dos referidos elementos devem ser ajustados de acordo com as características das entidades públicas também os critérios de valorimetria o devem ser. Neste sentido, os critérios de valorimetria dos custos e proveitos devem ser alterados em circunstâncias idênticas às alterações efectuadas aos conceitos de custos e proveitos.

No quadro 1.12 apresentam-se algumas situações relativas à valorização de custos e proveitos nas entidades públicas sujeitas à contabilidade pública, descritos por Benito López (1995:161 e 171).

Quadro 1.12. Situações de valorização de custos e proveitos nas entidades públicas

Situações de valorização (Benito López, 1995)	
Custos:	
✓	No caso de transmissões de existências o valor do custo a imputar é dado pelo custo dos bens vendidos, calculado de acordo com um dos critérios de custeio de saídas previstos;
✓	No caso de transmissões de activos que não sejam existências, o valor do custo a imputar será o resultante do seguinte cálculo: $\frac{\text{Valor de mercado do bem (ou valor do direito recebido como contraprestação)}}{\text{Valor contabilístico do activo entregue}}$
✓	Os custos que surjam em resultado das obrigações devem ser registados pelo valor da contraprestação recebida, ou na sua inexistência, pelo valor que a entidade se comprometeu a pagar;
✓	Os custos ou perdas resultantes de depreciações de carácter reversível ou irreversível, não sistemáticas, registar-se-ão de acordo com o seguinte cálculo: $\text{Valor de mercado} - \text{Valor contabilístico}$
Proveitos:	
✓	No caso de proveitos resultantes: <ul style="list-style-type: none"> - da prestação de serviços ou do aproveitamento dos bens de domínio público, o proveito dever ser reconhecido pelo valor registado no documento que quantifica o direito de cobrança gerado; - de contribuições obrigatórias sem qualquer contraprestação, o valor do proveito é dado, pelo valor dos direitos de cobrança resultantes do correspondente acto de liquidação; - da venda de existências o valor do proveito corresponde ao valor da contraprestação monetária, geralmente inscrito no documento que atribui tal direito; - de transmissões de bens que não sejam existências, o valor do proveito resulta do seguinte cálculo: $\text{Valor da contraprestação a cobrar} - \text{Valor contabilístico do activo entregue}$ - de diminuições de obrigações devem ser registados pelo valor obtido pelo seguinte cálculo: $\text{Valor do passivo diminuído} - \text{Valor do activo entregue}$

Por último, convém salientarmos quais os critérios de valorimetria das saídas de existências de armazém, preconizados no POCP e nos planos sectoriais públicos, de modo a conhecermos a forma de determinar o valor do custo dos bens vendidos (Quadro 1.13).

Quadro 1.13. Critérios de valorimetria

Critérios de valorimetria	POCP	POCAL	POC Educação	POCMS	POCISSSS
Custo específico	●	●	●	-	-
Custo médio ponderado a)	●	●	●	●	●
FIFO a)	●	-	-	-	-
LIFO	●	-	-	-	-
Custo padrão	●	-	●	-	-

a) Métodos de referência para o IASB. Convém salientarmos que a NIC 2 (2003) não permite a utilização do LIFO como critério alternativo, contrariamente ao disposto na redacção de 1993.

Conforme observamos no quadro anterior, o custo médio ponderado é o critério de valorimetria comum a todos os planos de contabilidade pública. Em nosso entender, o facto do POCP estabelecer como critérios valorimétricos o custo específico, o custo médio ponderado, FIFO, LIFO e o custo padrão prende-se com a proximidade ao POC. Contrariamente, o POCAL restringiu os critérios de valorimetria apenas a dois: custo específico e o custo médio ponderado. A razão desta restrição, para Bernardes (2001) tem a ver com as preocupações de comparabilidade da informação financeira nas autarquias locais. O POC-Educação para além dos critérios valorimétricos previstos no POCAL considera também, o custo padrão. Os restantes planos apenas fazem referência ao custo médio ponderado.

2.4.9. Os conceitos de capital e manutenção de capital

O significado da expressão «capital» pode ser diverso, sobretudo se tivermos em conta as diferentes circunstâncias em que pode ser aplicado (Vela Bargues, 1992). De acordo com o IASB (1989), o termo «capital» pode ter duas interpretações: património líquido (capital financeiro) ou capacidade operacional da empresa (capital físico). A adopção de um ou outro conceito depende sempre das necessidades dos utilizadores da informação financeira (Vela Bargues, 1992).

A existência destes conceitos de capital implica os seguintes conceitos de manutenção (IASB, 1989, §102 a 109) que se reflectem nas formas de manutenção do capital:

Manutenção do capital financeiro, segundo este conceito um lucro só é obtido se a quantia financeira dos activos líquidos no fim do período exceder a quantia financeira dos activos líquidos no início do período, depois de excluídas as variações dos capitais próprios derivados de contribuições e distribuições dos detentores do capital da empresa

durante o período. No caso da contabilidade pública, este conceito reporta-se ao fundo patrimonial de uma entidade pública;

Manutenção do capital físico, o lucro apenas é obtido se a capacidade física produtiva no fim do período exceder a capacidade física produtiva, depois de excluídas quaisquer distribuições a, e contribuições de, detentores da empresa durante o período.

O conceito de manutenção de capital pressupõe um vínculo com o resultado contabilístico, reflectindo em que medida determinada entidade operou, durante o exercício, de acordo com os seus recursos (AECA, 2001, §346).

Como reconhece Vela Bargues (1992), os conceitos mencionados aparecem a um nível conceptual estritamente relacionado com o objectivo da obtenção de lucro⁶⁰ que não é o propósito das entidades públicas. A questão reside em sabermos se estes conceitos são aplicáveis às entidades sujeitas à contabilidade pública e, no caso da resposta ser positiva, qual a interpretação que deve ser dada aos mesmos.

Segundo Vela Bargues (1992), a manutenção de capital das entidades públicas não deve ser interpretada em termos dos objectivos a alcançar através da obtenção do lucro, mas sim em função da capacidade contínua que essas entidades revelam na prestação de serviços.

Deste modo, partilhamos da opinião de Vela Bargues (1992) quando afirma que os conceitos de capital e manutenção de capital aplicáveis às empresas necessitam de determinados ajustamentos para tornar possível a sua adequação às entidades sem ânimo lucrativo. Por outro lado, a AECA (2001) também defende uma posição semelhante à de Vela Bargues, e da qual somos igualmente defensores, quando refere no §347 que “*A sobrevivência da entidade económica exige definir o capital - fundos próprios - que a mesma quer conservar, com o fim de assegurar as suas possibilidades de manter o nível de prestação de serviços.*”.

Neste contexto, e observada a importância que os conceitos de capital e manutenção de capital revelam ter no âmbito da contabilidade pública, interessa agora, efectuar uma análise interpretativa dos mesmos.

De acordo com a AECA (2001), a manutenção do capital financeiro está associada à estrutura financeira de uma entidade, o que requer uma análise à forma como essa entidade se financia e o conhecimento do seu nível de endividamento e da sua autonomia financeira. Complementarmente, Vela Bargues (1992) propõe que a forma para avaliar a manutenção do capital/fundo patrimonial, do ponto de vista financeiro, consiste na análise dos proveitos e dos custos do exercício. Ou seja, se os proveitos obtidos durante esse período foram suficientes para pagar os serviços prestados durante o mesmo.

⁶⁰ O mesmo se refere ao IASB que também, relaciona o conceito de manutenção de capital com o conceito de lucro.

Quanto à manutenção do capital físico para as entidades públicas, a AECA (2001, §347) refere que este equivale a “...conservar a capacidade de prestação de serviços segundo a dimensão real do investimento realizado: o capital é, portanto, os fundos necessários para alcançar e manter uma capacidade operativa da unidade económica, baseada em critérios tais como o nível da prestação de serviços ou qualquer outro similar.”. No tocante a este conceito, Vela Bargues (1992) considera que o referido capital deve ser considerado em função da capacidade que a entidade tem em prestar serviços. A determinação dessa capacidade corresponderia ao valor dos proveitos obtidos por essa entidade (Vela Bargues, 1992).

Os conceitos de capital e manutenção de capital podem ser medidos pela unidade da moeda constante ou corrente (nominal). A escolha de uma ou de outra medida condicionará os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras na selecção do modelo contabilístico a utilizar para o efeito. Conforme alerta o IASB (1989), os modelos contabilísticos existentes, exibem diferentes graus de relevância e fiabilidade, e tal como sucede noutras áreas, os responsáveis terão de procurar um equilíbrio entre eles. Neste contexto, a escolha do modelo contabilístico a adoptar pelos responsáveis, dependerá das necessidades dos utilizadores da informação financeira, dos objectivos dessa mesma informação e dos graus de relevância e fiabilidade que pretendem atingir.

Por outro lado, a medida dos conceitos de capital e manutenção de capital não é a única diferença subjacente aos mesmos. Existem diferentes tratamentos atribuídos por cada um desses conceitos aos efeitos das variações dos preços dos activos e passivos detidos⁶¹ o que, segundo a AECA (2001), também se verifica na contabilidade pública⁶². A AECA (2001) acrescenta ainda que, mediante esta situação, na contabilidade pública, deverão ser aplicados os critérios de reconhecimento dos efeitos das variações de preços dos activos e passivos detidos, definidos para as empresas.

No que se refere ao caso português, quer no POC como no POCP e nos planos sectoriais públicos, não encontramos qualquer referência aos conceitos de manutenção de capital. Porém, e seguindo o estipulado pela DC 18, em Portugal, existe uma tendência para aplicar o conceito de manutenção de capital financeiro em unidades monetárias correntes tendo por base de medida o custo histórico. Dado o modelo contabilístico constante do POCP, e dos respectivos planos sectoriais públicos, ter seguido o do POC, podemos concluir que o exposto atrás também se verifica na contabilidade pública.

⁶¹ Para obter uma informação mais detalhada a este respeito ver §§108 e 109 do IASB e §71 da SFAC 6 do FASB.

⁶² No caso português, e na contabilidade pública, a conta 56-«Reservas de reavaliação» reflecte os ajustamentos monetários (nota explicativa da conta, POCP e planos sectoriais públicos).

Em termos conclusivos, assinalamos que, conceptualmente, a aplicação dos conceitos de capital e manutenção de capital, no âmbito da contabilidade pública, devem ser ajustados à estrutura financeira das entidades públicas, bem como à sua capacidade de prestar serviços.

2.4.10. Princípios contabilísticos

Segundo Bernardes (2002:283), os princípios contabilísticos constituem os «fundamentos» ou «alicerces» teóricos dos principais conceitos e da própria teoria contabilística. Deste modo, constituem “...um quadro de referência para a normalização contabilística e esta, por sua vez, é essencial para que sejam satisfeitos requisitos essenciais da informação contabilística.” (Bernardes, 2002:283).

O propósito de qualquer sistema contabilístico é proporcionar informação o mais verdadeira e aproximada possível da realidade. Neste sentido, para a concretização desse objectivo é formulado um conjunto de princípios contabilísticos. A aplicação dos mesmos, pelas diferentes organizações, conduzirá assim à obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados (POCP e planos sectoriais públicos, capítulo 3).

Antes da RAFE, nos organismos da administração central, regional e local, com excepção dos que assumiam a forma de empresa pública, a informação financeira produzida era obtida a partir da execução de uma contabilidade de caixa. A informação obtida apenas permitia o controlo da execução do orçamento e a elaboração da conta de gerência. Este tipo de contabilidade não requeria a adopção dos princípios contabilísticos, bem como também não permitia informação acerca da situação patrimonial da entidade, nem tinha preocupações com a economia, eficiência e eficácia, permitindo, somente, conforme referido, o controlo da legalidade.

Com o aparecimento do POCP, a contabilidade pública passa a permitir, pela integração da contabilidade patrimonial, o que até então não era possível, não deixando de lado a contabilidade orçamental. Para que a informação produzida, por esta contabilidade, satisfaça as necessidades dos seus utilizadores, tem de obedecer a padrões, normas e critérios que geralmente são definidos pelos princípios contabilísticos. Os princípios contabilísticos surgem na contabilidade pública e constam maioritariamente do POC.

Os princípios contabilísticos aparecem definidos quer no POCP (bem como nos planos sectoriais públicos) quer no POC de modo semelhante. Por nos parecer pertinente para o nosso estudo, iremos abordar, inicialmente, o tema princípios contabilísticos segundo o previsto na contabilidade pública e, posteriormente, vamos compará-los com o estipulado no

normativo privado. Na contabilidade pública estão previstos, explicitamente, os seguintes princípios contabilísticos: entidade contabilística, continuidade, consistência, especialização (ou do acréscimo), custo histórico, prudência, materialidade e da não compensação. De forma implícita está previsto o princípio da substância sobre a forma.

No POCP e nos planos sectoriais públicos o **princípio da entidade contabilística** é definido nos seguintes moldes (capítulo 3):

“Constitui entidade contabilística todo o ente público ou direito privado que esteja obrigado a elaborar e a apresentar contas de acordo com o presente Plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão e informação o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas, desde que esteja devidamente assegurada a coordenação com o sistema central.”.

No caso do POC-Educação é ainda referido:

“Quando no mesmo «espaço institucional» de uma entidade, coexistam outras entidades (caso das unidades orgânicas de uma universidade ou instituto politécnico ou serviços dependentes de uma direcção regional de educação) e todas estejam obrigadas a elaborar e apresentar contas de acordo com este Plano, ou seja, todas são «entidades contabilísticas», o conjunto integrará um «grupo público», ficando sujeitas às normas de consolidação de contas (n.º 12 deste Plano). Num «grupo público», cabe à «entidade mãe» assegurar a coordenação do processo de consolidação de contas, sem prejuízo da coordenação relativa a eventuais subentidades.”.

A diferença existente na definição do princípio da entidade contabilística do POC-Educação, e da que consta nos restantes planos de contabilidade pública, deve-se ao facto de neste plano estar prevista e desenvolvida a matéria de consolidação de contas.

Segundo Pires Caiado e Pinto (2002:205), *“A consideração deste princípio surge da necessidade de definir os limites da organização em termos de informação.”.*

Por outro lado, Cardão Machado (1998:29) assinala que este princípio contabilístico *“...não estabelece qualquer política nem dá nenhuma orientação contabilística, limitando-se a atribuir uma designação às entidades sujeitas ao POCP.”* e, segundo a nossa perspectiva, às entidades sujeitas ao POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS. O autor citado, afirma ainda que, a presença deste princípio na contabilidade pública, em Portugal, fica a dever-se talvez pela inclusão do mesmo no PGCP. Para Cunha (2002:271) *“O princípio tem a ver com a cadeia de dependência dos diversos organismos que podem ter contabilidade própria, desde que enquadrados numa entidade central que os agrupe.”.*

A este propósito convém assinalarmos que a nota 8.1, dos anexos às demonstrações financeiras públicas, se refere à caracterização da entidade, podendo levar a questionar se não existe uma duplicação entre o princípio contabilístico em análise e a referida nota.

A este proposto Herbert *et al.* (1987) mencionam que uma das maiores diferenças entre a contabilidade privada e a contabilidade pública diz respeito ao conceito de entidade contabilística. Segundo Benito López (1996:685), em contabilidade pública é necessário definir um critério que permita fixar os limites da instituição perante a divulgação das demonstrações financeiras, assim como o tipo de informação que estas incluem, ou seja, “...*é preciso delimitar a entidade sobre o que esta vai informar.*”. O conceito de entidade contabilística reveste uma grande importância na consideração dos elementos financeiros a considerar nas demonstrações financeiras (Vela Bargues, 1992).

Para Benito López (1996) a inexistência de uma definição adequada de entidade contabilística “...*motivaria a existência de uma informação dificilmente comparável, no sentido de que os utilizadores da mesma desejariam conhecer quais são as organizações que formam a entidade com o objectivo de poderem realizar comparações com outras entidades similares.*”. Uma definição clara e concreta do conceito clarifica o tipo de organização, as funções e actividades que devem constar nas demonstrações financeiras públicas (Vela Bargues, 1992 e Benito López, 1996).

Entre as várias teorias que desenvolvem o conceito de entidade, é frequente entre os diversos autores destacar as seguintes: teoria do proprietário (*Proprietary Theory*), teoria da entidade (*Entity Theory*), teoria do fundo (*Fund Theory*) e teoria do *manager* (*Manager Theory*). No entanto, no nosso estudo apenas vamos analisar a teoria da entidade por ser aquela que mais se afigura nas entidades sujeitas ao regime de contabilidade pública (como já havíamos referido anteriormente).

A teoria da entidade⁶³ reconhece a existência de uma organização totalmente separada dos interesses dos accionistas (Benito López, 1996 e Vela Bargues, 1992). O negócio é concebido como uma entidade com a sua própria personalidade jurídica, distinta da dos proprietários e dos que lhes fornecem o capital, de modo a que as demonstrações financeiras respeitem a essa entidade e não ao proprietário, ao sócio, ao investidor ou a outros interessados na entidade (Bernardes, 2001 e Belkaoui, 1992). A organização, segundo esta teoria, é considerada com total independência da personalidade dos seus proprietários, os quais terão a mesma importância que os restantes utilizadores das demonstrações financeiras dessa mesma

⁶³ De acordo com Chatfield e Vangermeersch (1996:231), William Andrew Paton foi o grande impulsionador da teoria da entidade.

instituição (Belkaoui, 1992 e Benito López, 1996). Neste sentido a equação contabilística representa-se por:

$$\text{Activo (assets)} = \text{Passivo (Liabilities)} + (\text{Stockholders' Equity})$$

ou

$$\text{Activo (assets)} = \text{Equities}^{64}$$

No caso português, o conceito de entidade contabilística aparece descrito sob a forma de princípio contabilístico no POCP e nos planos sectoriais públicos como tivemos oportunidade de verificar.

Relativamente ao **princípio da continuidade** os planos de contabilidade em análise referem (capítulo 3):

“Considera-se que a entidade opera continuamente com duração ilimitada.”.

Será que não é demasiado ousado questionar a continuidade de determinada entidade pública? A inclusão do princípio da continuidade será mesmo necessária na contabilidade pública? Ou, a sua integração, na contabilidade pública, apenas se ficou a dever à proximidade deste tipo de contabilidade à contabilidade privada?

Partilhamos da opinião de Cunha (2002) quando refere que a inclusão deste princípio, resulta de duas considerações:

- que todos os demais princípios só fazem sentido se a entidade tiver uma gestão continuada; e
- das consequências que poderão advir da sua não consideração no caso de extinção dos organismos, privatização ou concessões administrativas.

No §43 da NICSP 1 (2001), apresentam-se as circunstâncias em que se deve considerar que determinada entidade opera continuamente:

- quando não existe intenção de proceder à liquidação; ou,
- quando não existe intenção de cessar funções.

É ainda acrescentado que, os responsáveis pela preparação de demonstrações financeiras, devem avaliar se existe ou não capacidade da entidade prosseguir em continuidade. No caso de existir alguma incerteza quanto à continuidade das operações, a mesma deverá ser divulgada, bem como as razões que lhe estão subjacentes (NICSP 1, 2001: §43).

⁶⁴ Gonçalves da Silva (1959: 123 e 124) define «activo» (“assets”) como o conjunto de “...bens ou recursos de que dispõe a empresa.” e «Equities» como entidades com direito sobre os mesmos.

O **princípio da consistência** é descrito nos seguintes termos (capítulo 3):

“Considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras (nota 8.2.1).”

O POCMS na definição deste princípio não faz referência ao número da nota.

A adopção do princípio da consistência na contabilidade pública *“...tem em vista exercer a função da avaliação da realidade económica e financeira da entidade...”* (Cunha, 2002:268).

O princípio da consistência, nos moldes que está tratado na NICSP 1 (2001, §47) distingue-se do tratamento que lhe é dado no POCP e nos planos sectoriais públicos, pois reporta-se exclusivamente às demonstrações financeiras. Segundo o § 47 da NICSP 1 (2001), *“A apresentação e classificação de rubricas nas demonstrações financeiras deve ser retida de um período para o próximo a menos que:*

- a) uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão da apresentação das suas demonstrações financeiras demonstre que a alteração resultará numa apresentação mais apropriada de acontecimentos e transacções; ou*
- b) uma alteração na apresentação for exigida por uma Norma Internacional de Contabilidade do Sector Público.”*

A inclusão deste princípio na contabilidade pública é pertinente. Somos de opinião que o mesmo deverá ter uma aplicação mais rigorosa neste tipo de contabilidade do que na contabilidade privada, se tivermos em consideração o princípio da legalidade e o controlo da regularidade financeira.

Quanto ao princípio da **especialização (ou do acréscimo)**, os planos em análise dispõem (capítulo 3):

“Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem.”

Se considerarmos que, os sistemas contabilísticos públicos tradicionais tinham por base uma contabilidade de caixa, podemos afirmar que a introdução deste princípio na contabilidade pública constituiu uma autêntica revolução.

Cunha (2002:269) é da opinião que o princípio da especialização (ou do acréscimo) *“...veio definitivamente dar o empurrão necessário aos organismos públicos no sentido de apresentarem contas que dêem também a conhecer a forma verdadeira e apropriada a posição financeira e o património, assente numa contabilidade digráfica.”*

Na NICSP 1 a base do acréscimo representa um pressuposto básico a ter em consideração aquando a elaboração das demonstrações financeiras.

Em nosso entender, a adopção dos princípios do acréscimo e de caixa não conflituem nos fins a que se destinam, pelo que a inclusão dos mesmos na contabilidade pública é pertinente. No caso do primeiro, este tem em vista o resultado económico-financeiro e, no segundo, o resultado orçamental.

No que diz respeito ao **princípio do custo histórico**, está referido no POCP e no POC-Educação o seguinte (capítulo 3):

“Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.”⁶⁵.

No caso do POCAL, POCMS e POCISSSS não é feita referência à última parte da definição citada anteriormente, isto é, *“...quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.”*.

O princípio da legalidade patente na contabilidade pública impõe a aplicabilidade do princípio do custo histórico em escudos nominais (na moeda actual, euro), por forma a permanecer o valor pago resultante da obrigação. Conforme refere Simões (1998:54), o princípio do custo histórico *“...constitui o suporte da contabilidade de caixa, na qual predomina o reconhecimento das despesas tendo por base o valor pago da obrigação.”*.

Refira-se, no entanto, que este princípio contabilístico é alvo de algumas críticas, designadamente na valorização dos bens de domínio público e nos períodos inflacionistas, etc.

O POCP e os planos sectoriais públicos admitem algumas derrogações ao princípio do custo histórico, como anteriormente tivemos oportunidade de mencionar. De notar que se pode, e deve, derrogar qualquer princípio contabilístico, desde que o objectivo seja melhorar a divulgação da imagem verdadeira e apropriada do activo, do passivo e dos resultados da entidade em causa, devendo tal facto ser inserido e justificado no anexo às demonstrações financeiras, nota 8.2.1 (POCP e planos sectoriais públicos).

Somos de opinião que a inclusão do princípio do custo histórico na contabilidade pública é oportuna desde que, como no caso do plano homólogo, admita excepções.

No POCP e nos restantes planos sectoriais, o **princípio da prudência** encontra-se definido como a seguir se descreve (capítulo 3):

“Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou a

⁶⁵ De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro o princípio contabilístico, em discussão, passará a ter a seguinte redacção: *“Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes.”*.

deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.”⁶⁶.

Este princípio permite o reconhecimento no exercício de perdas estimadas, mas imputáveis ao exercício e de ganhos efectivamente realizados. É pretensão deste princípio a determinação e distribuição de lucros realizados.

Em consonância com o POC, o princípio da prudência é aplicado na contabilidade pública nas mesmas circunstâncias. No entanto, a aplicação deste princípio na contabilidade pública não tem o mesmo significado que tem na contabilidade privada, se atendermos a que o objectivo das entidades públicas não é a obtenção do lucro, mas sim a satisfação das necessidades, segundo princípios de economia, eficácia e eficiência (Cunha, 2002).

O princípio em análise demonstra assim, nos moldes em que é entendido, ter repercussões ao nível da manutenção do capital das entidades públicas, bem como na própria continuidade das mesmas. Isto é, se determinada entidade não reconhecer os ganhos realizados, mas sim os ganhos estimados, pode influir na prestação de serviços o que, consequentemente, poderá colocar em causa a sua continuidade.

De acordo com o estipulado no POCP, POC-Educação, POCMS e POCISSSS, o **princípio da materialidade** é definido como se segue (capítulo 3):

“As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.”.

O POCAL define o princípio da materialidade, nos mesmos moldes que os anteriores, acrescentando *“(…) que possam afectar avaliações ou decisões dos órgãos autárquicos das autarquias locais e dos interessados em geral.”.*

A relevância está a par da fiabilidade, e é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos utentes. A materialidade anda intimamente ligada à relevância e determina o ponto a partir do qual a informação financeira passa a ter interesse para o utente. Fiabilidade é a qualidade da informação estar liberta de erros materiais e juízos prévios e a comparabilidade é uma qualidade que resulta da conjugação da relevância e da fiabilidade.

Para Carvalho *et al.* (1999:190) a materialidade pode ser quantitativa e qualitativa. O princípio da materialidade analisado à luz de uma perspectiva qualitativa, tem por fim a integração de todos os elementos necessários, nas demonstrações financeiras. A materialidade, numa óptica quantitativa, evidencia o conceito de materialmente relevante, isto

⁶⁶ Segundo o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro é aditado o seguinte parágrafo a este princípio: *“Devem também ser reconhecidas todas as responsabilidades ocorridas no período em causa ou num período anterior, mesmo que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que este é elaborado.”.*

é, segundo esta análise são “...dispensados elementos cujo valor não se mostre pertinente para os elementos interessados.” (Carvalho *et al.*, 1999:190). Será que esta última perspectiva do princípio da materialidade fará sentido na contabilidade pública? Afinal, na contabilidade pública, não somos obrigados a aplicar o princípio legalidade, que obriga a registar toda e qualquer despesa e receita pública, seja qual for o seu valor?

Parece existir algum conflito entre os princípios da materialidade (perspectiva da quantidade) e o da legalidade (óptica orçamental) no que se refere à obtenção da imagem fiel nas demonstrações financeiras, no entanto, estes dois princípios, na análise do limite da materialidade, presente nas demonstrações financeira, não estão separados.

No §50 da NICSP, o princípio da materialidade é analisado sob o ponto de vista da apresentação das rubricas das demonstrações financeiras. Ou seja, “*As rubricas que sejam materiais por virtude da sua natureza devem ser apresentadas separadamente nas demonstrações financeiras. As rubricas que sejam materiais por virtude da sua dimensão mas que tenham a mesma natureza podem ser agregadas. As rubricas materiais devem ser agrupadas com quantias de uma natureza ou função similar e não necessitam de ser apresentadas separadamente.*” (IFAC, 2001).

No tocante ao **princípio da não compensação**, o POCP e o POC-Educação reportam-se ao mesmo nos seguintes termos (capítulo 3):

“Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas activas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).”.

A definição do princípio contabilístico em análise, formulada pelo POCMS e POCISSSS, ainda que, por outras palavras, tem o mesmo significado que a anterior. Contrariamente, o POCAL apenas faz referência à compensação de saldos das contas da contabilidade patrimonial. Em nosso entender, esta diferença deve-se ao facto de o POCAL ser o único plano, existente no normativo nacional da contabilidade pública, que integra os princípios orçamentais, entre os quais se destaca o princípio da não compensação.

São vários os autores que consideram importante a inclusão deste princípio nos planos de contabilidade pública. Segundo Carvalho *et al.* (1999:194) este princípio visa “...o respeito pelo princípio da não compensação estabelecido no conjunto dos princípios orçamentais.”. Para Pires Caiado e Pinto (2002:203) a razão de ser do princípio da não compensação “...advém do receio de que o objectivo de imagem fiel desvirtue as informações necessárias

ao conjugar saldos de sinal contrário. Este desvirtuamento poderia levar a perdas de informação relevantes no futuro.”.

Como tivemos oportunidade de verificar, o princípio em discussão encontra-se também previsto na NICSP 1 do IFAC. De acordo com o estipulado neste normativo, os activos e passivos, os réditos e gastos, não devem ser compensados excepto quando a compensação é exigida ou permitida por uma outra NICSP ou, no caso, das últimas rubricas, quando os ganhos, as perdas e os gastos não sejam de relevância material (NICSP 1, 2001, §§54 e 55).

Por forma a completarmos o nosso estudo, referente aos princípios contabilísticos, temos ainda que fazer referência a um princípio que consta, explicitamente, no POC e, implicitamente, no POCP e nos planos sectoriais públicos - **princípio da substância sobre a forma**.

Segundo este princípio, *“As operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.”* (POC, capítulo 4).

Embora este princípio contabilístico não conste da lista de princípios contabilísticos do POCP e dos planos sectoriais públicos, o mesmo é adoptado, conforme referido anteriormente, sempre que se trate de aquisições de imobilizado em regime de *leasing*⁶⁷ (conforme nota explicativa à conta 42-«*Imobilizações corpóreas*» e nota explicativa 8.2.13 do anexo às demonstrações financeiras), no tratamento de bens de domínio público e na cedência de imobilizado com horizonte temporal de retorno. O método de contabilização dos bens adquiridos em contrato de *leasing* é igual em todos os planos de contabilidade pública e consta na nota explicativa da conta 42-«*Imobilizações corpóreas*». No entanto, esta nota, no POCAL, diferencia-se da prevista nos outros planos, pois refere que o método de contabilização para bens em regime de *leasing* resulta da *“...aplicação do princípio contabilístico da substância sobre a forma...”*.

Segundo Cunha (2002), a não inclusão do princípio da substância sobre a forma na contabilidade pública resulta do ambiente de legalidade que existe neste sistema contabilístico. Complementarmente, Carvalho *et al.* (1999) aponta outra razão que é o facto de predominar a óptica patrimonial no balanço (isto é, reconhecer todo o património afecto à gestão da entidade) ao considerar como activo os bens de domínio público (conforme ponto 4.1.7 do capítulo 4 dos planos de contabilidade pública) ou os bens pertencentes à entidade cedidos temporariamente (conforme nota explicativa 8.2.12 do anexo às demonstrações financeiras).

⁶⁷ A este propósito refira-se que o classificador económico (CE) de despesas e receitas públicas prevê o registo dos activos adquiridos em forma de *leasing* num subagrupamento adequado - 02 (despesas de capital - 07) e o Cadastro e Inventário dos Bens do Estado (CIBE) no seu art.º 41 prevê a inventariação dos mesmos.

A evolução da contabilidade pública, no sentido de contabilidade privada, permitiu a definição dos seus princípios contabilísticos em consonância com os da contabilidade privada sem prejuízo do cumprimento da legalidade (Quadro 1.14).

Quadro 1.14. Princípios contabilísticos

	Normas internacionais			Normas nacionais	
	Estrutura conceptual do IASB (1989)	IASB IAS 1/IAS 2	IFAC NICSP 1	POC/DC	POCP/ Planos sectoriais
Continuidade	§ 23	IAS 1	•	POC	•
Consistência	§s 112 a 118	IAS 1	•	POC	•
Especialização ou do acréscimo	§s 39 a 42	IAS 1	•	POC	•
Prudência	§ 37	IAS 2		POC	•
Substância sobre a forma	§ 35	IAS 1		POC	
Materialidade	§s 29 e 30	IAS 1	•	POC	•
Custo histórico	§ 100			POC	•
Não compensação			•		•
Entidade contabilística				DC 23	•

Fonte: adaptado de Simões (1998)

Da análise ao quadro anterior, podemos dizer que na estrutura conceptual do IASB, não encontramos nenhuma secção relativa a princípios contabilísticos, mas sim relativa a hipóteses básicas. Nestas é feita, ainda que implicitamente, referência ao princípio da continuidade - §23 e especialização ou do acréscimo - §39 a 42 (note-se que estes são considerados princípios básicos). Os restantes encontram-se associados às características qualitativas (comparabilidade - §23; fiabilidade - §s35 a 37; relevância - §s29 e 30) ou aos critérios de reconhecimento ou de mensuração dos elementos das demonstrações financeiras - §100. A IV Directiva Comunitária (1978), refere ainda dois princípios (ambos não explicitados no POC, mas um deles explícito no POCP e nos POC's públicos): o princípio da valorização separada dos elementos do activo e passivo (designado no POCP e nos planos, por princípio da não compensação dos saldos) e o princípio da identidade entre o balanço inicial de um período e o balanço final do período anterior.

O POCP e os restantes planos sectoriais públicos incorporam ainda um outro princípio contabilístico não referenciado no normativo do sector empresarial - o princípio da entidade contabilística (conforme referido). No entanto, convém salientarmos que apesar do POC não referenciar o princípio da entidade contabilística, este está explícito na DC 23 no tratamento de entidades contabilísticas que se integram numa mesma entidade jurídica⁶⁸. Relativamente ao POC, o POCP e os planos sectoriais públicos não mencionam o princípio da substância

⁶⁸ Segundo este normativo a definição de «entidade contabilística» é a seguinte: “Considera-se que dentro de uma entidade jurídica existem várias entidades contabilísticas quando cada uma desta dispuser de um conjunto de contas autobalanceante, isto é, em condições de produzir demonstrações financeiras próprias, quer por imposição legal quer por iniciativa da gestão.” (DC 23, ponto 2).

sobre a forma como princípio contabilístico, apenas indicam a sua utilização em determinadas situações conforme já referido. No que concerne aos princípios contabilísticos com aplicabilidade na contabilidade pública, a NICSP 1 refere os mesmos que o POCP e os planos sectoriais públicos com excepção dos seguintes: prudência, substância sobre a forma, custo histórico e entidade contabilística.

3. ORGANISMOS REGULADORES DA CONTABILIDADE PÚBLICA

3.1. Organismos internacionais

A crescente e acelerada mudança a que, ultimamente, os organismos públicos estão sujeitos, tem vindo a suscitar diferentes necessidades no desenvolvimento das suas variadas actividades. Torna-se urgente definir uma base contabilística comum, por forma a permitir a comparabilidade da informação através de modelos contabilísticos standardizados.

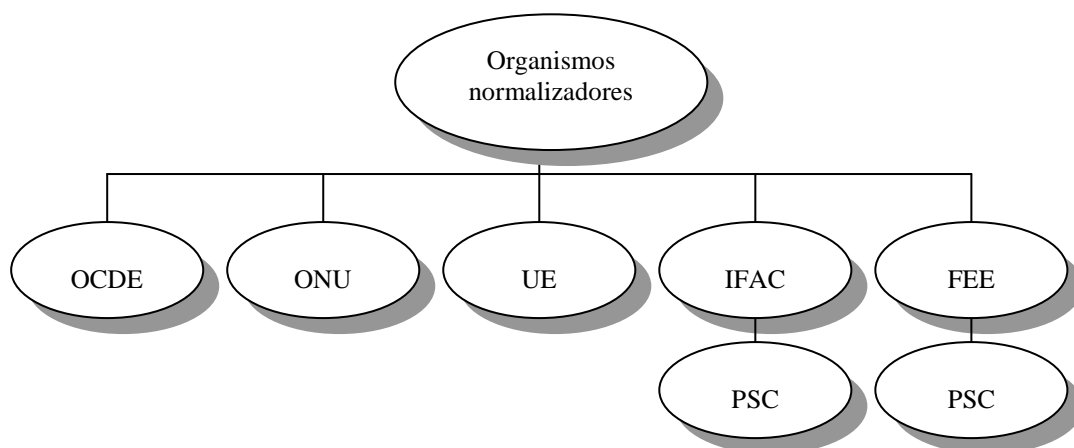
Normalizar significa estabelecer regras baseadas em princípios e critérios de aceitação geral que, mediante a utilização uniforme pelas diversas unidades económicas, levam à consecução de comportamentos homogéneos na produção da informação financeira, fornecendo ao mesmo tempo, aos seus utilizadores, um marco de referência a partir dos quais a mesma foi elaborada (Tua Pereda e Larriba Díaz-Zorita, 1986; Vela Bargues, 1992; Carrasco Díaz, 1994). Rogério Fernandes Ferreira (1997) entende que a normalização é um meio com certos fins, um meio para aperfeiçoar outros meios. Por sua vez, Montesinos Julve e Vela Bargues (1993) assinalam que a normalização contabilística pode ser considerada como o processo regulador, institucionalizado e organizado, direccionado para a emissão de normas contabilísticas.

Os recentes desenvolvimentos da normalização da contabilidade pública apresentam uma linha em comum com os normativos do sector privado. No entanto, a normalização a que se tem assistido, no seio do sector público, surge com um considerável atraso relativamente ao sector empresarial onde os papéis do IASB (desde 1973) e do *International Organization of Securities Exchange* têm sido determinantes (em particular através das normas de contabilidade financeira à escala mundial) (Bernardes, 2001; Casado Robelo, 1995; Brusca Alijarde e Benito López, 2002).

Os esforços levados a cabo pelos organismos normalizadores para o sector empresarial não são equiparáveis aos realizados para o sector público, inexistentes em alguns casos (Brusca Alijarde e Benito López, 2002; Vela Bargues, 1992).

Quando a normalização contabilística do sector público transcende o âmbito nacional, isto é, quando diz respeito a vários países com o objectivo de harmonizar as normas de contabilidade e obter informação comparável entre os mesmos, torna-se necessário emitir normas de carácter internacional. Segundo Brusca Alijarde e Benito López (2002), os organismos reguladores do sector público que se podem realçar são os que contam na figura 1.6.

Figura 1.6. Organismos internacionais normalizadores para as entidades públicas



Fonte: adaptado de Brusca Alijarde e Benito López (2002:190)

Relativamente à Organização das Nações Unidas (ONU) e à Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE), e segundo Brusca Alijarde e Benito López (2002), não se tem levado a cabo nenhuma intenção de normalização contabilística referente ao sector «Administrações Públicas⁶⁹», ainda que se tenham verificado intenções a nível macroeconómico. No que concerne à UE constata-se que não existe normalização em matéria de contabilidade pública, contrariamente ao trabalho que se está a desenvolver em termos de normalização entre os países membros para o sector «sociedades» (Brusca Alijarde e Benito López, 2002; Pires Caiado, 2004).

No entanto, alguns organismos normalizadores de carácter profissional estão a colocar em prática numerosas iniciativas para as entidades públicas nomeadamente, em termos mundiais, o *International Federation of Accountants* (organismo que integra o IASB) e a nível europeu e a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE).

Por forma a permitir a harmonização da informação financeira no sector público, o PSC do IFAC tem em conta as recomendações emitidas pelos seguintes organismos (Carvalho *et al.*, 1999; Torres Pradas e Pina Martínez, 2001):

- IASB, quando aplicáveis ao sector público;
- autoridades reguladoras nacionais;

⁶⁹ De acordo com o estipulado no Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC) de 1995, o sector «Administrações Públicas» “...inclui todas as unidades institucionais que são outros produtores não mercantis (ver ponto 3.26) cuja produção se destina ao consumo individual e colectivo e principalmente financiadas por pagamentos obrigatórios feitos por unidade pertencentes a outros sectores e/ou todas as unidades institucionais principalmente ligadas à redistribuição do rendimento e da riqueza nacional.”. As unidades institucionais a classificar no sector «Administrações Públicas» são:

- organismos da Administração Pública (excluindo os produtores públicos organizados como sociedades de capital ou, por força de legislação especial, dotados de estatuto que lhes confira personalidade jurídica, ou como quase-sociedades, se quaisquer delas estiverem classificados nos sectores financeiros ou não financeiros) que geram e financiam um conjunto de actividades destinados à colectividade - principalmente, o fornecimento de bens e serviços não mercantis;
- as instituições sem fins lucrativos dotadas de personalidade jurídica que são outros produtores não mercantis e que são controlados e financiados principalmente pelas Administrações Públicas; e
- os fundos de pensões autónomos que obedeçam aos dois requisitos enunciados no ponto 2.74 do SEC 95.

- corpos profissionais de contabilidade; e
- outras organizações interessadas em informação financeira no sector público.

O objectivo do PSC do IFAC é desenvolver programas direccionados à melhoria da gestão financeira e à apresentação das contas públicas do sector público. Os trabalhos desenvolvidos pelo PSC reflectem-se na elaboração de dois Guias Internacionais, tratando respectivamente da aplicabilidade das normas internacionais de contabilidade do IASB e das normas internacionais de auditoria às empresas públicas.

Entre 1961 e 1996 o PSC do IFAC emitiu dez estudos e três “*occasional papers*”⁷⁰ sobre diversos temas no domínio da contabilidade pública. Em 1998 deu um passo significativo para a apresentação das contas nas administrações públicas, através da publicação do *Guidelines for Governmental Financial Reporting* em que são propostos critérios de reconhecimento, quantificação e apresentação da informação financeira por parte das Administrações Públicas.

O PSC do IFAC tem em vista a elaboração de normas para o sector público pelo que até à presente data emitiu vinte e uma normas - as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)⁷¹, baseadas nas *International Accounting Standards* (IAS), recentemente substituídas pelas *International Financial Reporting Standards* emitidas pelo IASB (Quadro 1.15).

A existência destas normas permitirá melhorar a qualidade da informação financeira, proporcionando aos utilizadores informação que possa ser útil nos processos de tomada de decisão (Brusca Alijarde e Benito López, 2002).

⁷⁰ A este propósito ver Carvalho *et al.* (1999:203).

⁷¹ Para uma análise mais detalhada pesquisar em www.ifac.org/publicsector/index.

Quadro 1.15. Normas internacionais de contabilidade pública - IPSAS e IAS

IPSAS	Designação	IAS	Designação
IPSA 1	Apresentação de demonstrações financeiras	IAS 1	Apresentação de demonstrações financeiras
IPSA 2	Demonstrações dos fluxos de caixa	IAS 7	Demonstrações dos fluxos de caixa
IPSA 3	<i>Superavit</i> ou défice líquido do período e alterações nas políticas contabilísticas	IAS 8	Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contabilísticas
IPSA 4	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS 21	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio
IPSA 5	Custos de endividamento	IAS 23	Custos de empréstimos obtidos
IPSA 6	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização dos investimentos em entidades controladas	IAS 27	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização dos investimentos subsidiários
IPSA 7	Contabilização dos investimentos em entidades associadas	IAS 28	Contabilização de investimentos em associadas
IPSA 8	Relato financeiro de interesses das entidades	IAS 31	Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
IPSA 9	Rédito das transacções de trocas	IAS 18	Rédito
IPSA 10	Relato financeiro em economias hiperinflacionárias	IAS 29	Relato financeiro em economias hiperinflacionárias
IPSA 11	Contratos de construção	IAS 11	Contratos de construção
IPSA 12	Inventários	IAS 2	Inventários
IPSA 13	Locações	IAS 17	Locações
IPSA 14	Acontecimentos após a data do balanço	IAS 10	Acontecimentos após a data do balanço
IPSA 15	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação	IAS 32	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação
IPSA 16	Propriedades de investimento	IAS 40	Propriedades de investimento
IPSA 17	Activos fixos tangíveis	IAS 16	Activos fixos tangíveis
IPSA 18	Relato de contas segmentadas	IAS 14	Relato por segmento
IPSA 19	Provisões, passivos, contingentes e activos contingentes	IAS 37	Provisões, passivos contingentes e activos contingentes
IPSA 20	Divulgação de partes relacionadas	IAS 24	Divulgação de partes relacionadas
IPSA 21	Imparidade de activos	IAS 36	Imparidade de activos

Fonte: adaptado de Brusca Alijarde e Benito López (2002:201)

Uma das preocupações principais do PSC do IFAC tem sido promover a utilização, entre os organismos que integram o sector público de uma contabilidade elaborada na base do acréscimo (*accrual basis*) e a fixação de regras no respectivo período de transacção, bem como a elaboração de uma norma referente aos fluxos de caixa específica para o sector em análise. De acordo com a opinião de Pires Caiado (2004:11) a proposta de normalização, a nível mundial, levada a cabo pelo IFAC, “...vai enfrentar obstáculos em muitos países porque não se torna fácil alterar procedimentos contabilísticos implementados ao longo dos tempos, havendo que contar com a normal e compreensível resistência à mudança.”.

O PSC da FEE tem em vista a normalização das práticas contabilísticas do sector público, representando a profissão contabilística europeia a nível internacional, pelo que participa no Comité do IFAC. Deste modo, o Comité integra representantes de organismos dos respectivos países membros, sendo Portugal representado pela OROC.

O PSC da FEE não realiza um trabalho activo na elaboração de normas contabilísticas para o sector público, limita-se a efectuar comentários às normas emitidas pelo IFAC, o que, deste

modo, complementa o trabalho deste organismo (Brusca Alijarde e Benito López, 2002; Hepworth, 2001).

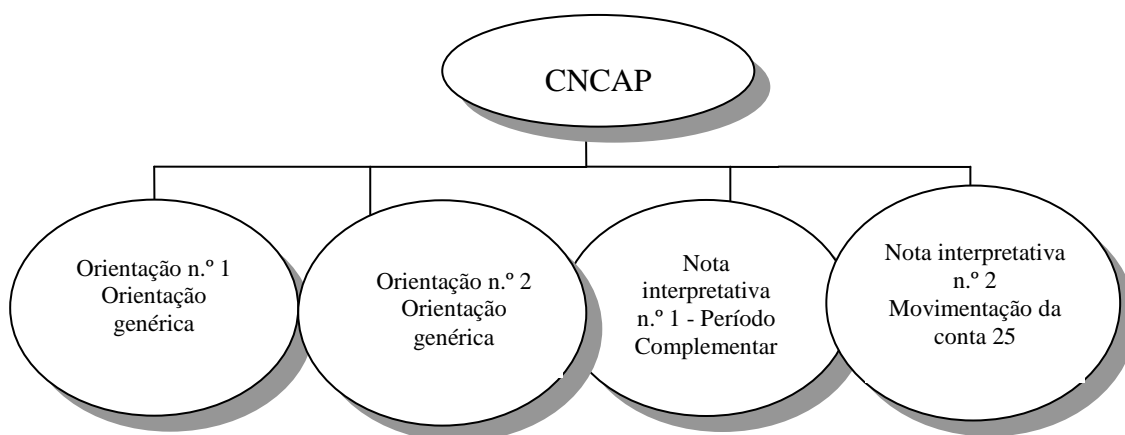
3.2. Organismo nacional

O POCP⁷² instituiu, à semelhança do que existe para a contabilidade privada (CNC) uma CNCAP, cujas atribuições e competências foram estabelecidas mediante aprovação do DL n.º 68/98 de 20 de Março, a saber (art.º 1.º):

- a) *“coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade (POCP), bem como a sua aplicação sectorial;*
- b) *promover os estudos necessários à adopção de princípios, conceitos e procedimentos contabilísticos de aplicação geral e sectorial;*
- c) *elaborar os projectos que impliquem alterações, aditamentos e normas interpretativas do POCP;*
- d) *pronunciar-se sobre a aprovação, adaptação e alteração dos planos sectoriais.”.*

Para cumprimento das suas atribuições a CNCAP emitiu até ao momento duas orientações e duas normas interpretativas (Figura 1.7).

Figura 1.7. Orientações e notas interpretativas emitidas pela CNCAP



⁷² O art.º 4.º do POCP estabelece que:

“1 - É criada, no âmbito do Ministério das Finanças, a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

2 - A Comissão é integrada pelos seguintes órgãos:

a) A comissão executiva; e

b) O conselho de normalização contabilística.

3 - À comissão executiva cabe coordenar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

4 - Ao conselho de normalização contabilística cabe coordenar a aplicação sectorial do Plano Oficial de Contabilidade Pública.

5 - As competências específicas e a composição da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública e dos seus órgãos são determinadas mediante decreto-lei, sendo as suas regras de funcionamento determinadas por portaria do Ministro das Finanças.”.

A Orientação n.º 1 - Orientação genérica⁷³ visa emitir normas metodológicas, prazos de implementação a adoptar pelos organismos, serviços e outras entidades abrangidas pelo âmbito do POCP, para efeitos da sua aplicação. A metodologia de implementação a que se refere a Orientação n.º 1 materializa-se na selecção de uma amostra de organismos melhor preparados para, em 1999, aplicarem (sob acompanhamento da CNCAP) o POCP em paralelo com o sistema anteriormente utilizado; em 2000 esses mesmos organismos passariam a utilizar exclusivamente o POCP. Todavia, para os restantes organismos abrangidos pelo POCP e não incluídos no grupo «piloto», a Orientação estabelece que os mesmos “...*deverão criar, desde já as condições necessárias de modo a implementar o POCP, em momento a definir pela CNCAP.*” (n.º 2.6).

Por sua vez, a Orientação n.º 2⁷⁴ visa recomendar a adopção generalizada pelos serviços e organismos obrigados a aplicar o POCP, bem como os planos sectoriais dele decorrentes, das normas de inventariação aprovadas pelo CIBE.

A CNCAP emitiu ainda duas notas interpretativas⁷⁵ referentes, respectivamente, ao período complementar e à movimentação da conta 25-«*Devedores e credores pela execução do orçamento do exercício corrente*» do POCP com vista a uniformizar os procedimentos adoptados pelos organismos nestas matérias.

A Nota Interpretativa n.º 1 - Período complementar visa esclarecer as dúvidas suscitadas sobre o tratamento contabilístico dos pagamentos efectuados no período complementar, por forma a que as entidades preparem as demonstrações financeiras numa base consistente.

No que diz respeito à Nota Interpretativa n.º 2 - Movimentação da conta 25, do POCP, são explicitados os termos do momento da receita e da despesa, bem como os movimentos contabilísticos subjacentes às subconta 251-«*Devedores pela execução do orçamento*» e 252-«*Credores pela execução do orçamento*».

Durante o ano de 2004, a CNCAP elaborou pareceres técnicos em resposta a questões formalizadas por organismos que estão em fase de aplicação ou implementação do POCP e dos planos sectoriais públicos, a saber:

⁷³ Publicada através da Portaria n.º 116/99 (2.ª série) de 10 de Fevereiro.

⁷⁴ Publicada através da Portaria n.º 42/01 (I-B série) de 19 de Janeiro.

⁷⁵ Publicadas através dos Avisos n.º 7466 e 7467 (2.ª série) de 30 de Maio de 2001, respectivamente.

Quadro 1.16. Pareceres técnicos

Organismo	Assunto
Faculdade de Ciências da Universidade do Porto	Tratamento de reembolsos e restituições. Classificação orçamental e patrimonial de propinas pagas por entidades.
Serviços Sociais do Ministério da Justiça	Mapa de execução da despesa.
Instituto de Emprego e Formação Profissional	Centros Protocolares - Procedimentos contabilísticos.
Instituto Politécnico de Viseu	Classificação de despesas. Remuneração dos órgãos directivos - conta 641.
Instituto Hidrográfico	Contas de IVA - Regularizações. Desagregação do plano de contas
SIEDM - Ministério da Defesa Nacional	Lançamento do saldo de gerência.
Escola Superior de Hotelaria e Turismo do Estoril	Integração do saldo de gerência.
Município da Murtosa	Registo contabilístico.
IMOPPI	Contabilização de saldos que constituem receita do Estado.
Instituto de Turismo de Portugal	Contabilização de movimentos inerentes à actividade do ITP.
Universidade de Lisboa	Esclarecimento ao Capítulo 12 do POC-Educação. Implementação do POC-Educação nas Universidades de Lisboa.

Fonte: Relatório de actividades 2004 da CNCAP

Somos de opinião que o trabalho desenvolvido pela CNCAP está muito aquém das exigências impostas pela reforma da contabilidade pública. Os organismos do SPA estão a «viver» uma autêntica «revolução» pela implementação dos novos planos de contabilidade, onde se evidencia a falta de um enquadramento conceptual para a contabilidade pública, bem como estudos mais aprofundados acerca da matéria.

4. A CONTABILIDADE PÚBLICA EM PORTUGAL

A existência de divergências entre as expressões contabilidade do sector público e contabilidade pública proporciona alguns constrangimentos no desenvolvimento desta área de saber. Para Matos de Carvalho e Marques de Almeida (1994), os termos contabilidade do sector público e contabilidade pública não são equivalentes, pois “...*nem todo o sector público utiliza a contabilidade pública. Esta é a contabilidade utilizada na Administração Pública.*”⁷⁶. Vela Bargues (1992) refere que o conceito de contabilidade do sector público não se associa directamente com o de contabilidade pública. Segundo o autor, a contabilidade pública é um ramo da contabilidade, com um regime próprio e objectivos claramente definidos. Vela Bargues (1992) aponta, por isso, como razão para a dificuldade sentida na análise do estudo da contabilidade pública a inexistência de uma visão clara e unificada do conceito de contabilidade pública através da doutrina⁷⁷.

Como metodologia de abordagem para este ponto, iremos de seguida analisar a contabilidade pública tradicional (antes da RAPE) para depois, analisarmos a contabilidade pública actual (depois da RAPE).

⁷⁶ A Administração Pública “...visa a realização dos interesses colectivos da sociedade, concretizados em objectivos definidos via autoridade pela criação de bens e prestação de serviços fora do mercado.” (Pires Caiado e Pinto, 2002:26).

⁷⁷ O termo contabilidade pública não tem o mesmo significado nas doutrinas americana e britânica, e são as doutrinas francesa e italiana que mais se aproximam do caso português (Vela Bargues, 1992):

- na doutrina americana o termo «*public accounting*» refere-se à contabilidade financeira não fazendo distinção entre a pública e a privada. Nos Estados Unidos, as entidades sujeitas à aplicação da contabilidade pública são as que não têm por fim o lucro; entre as diferentes entidades a contabilidade a aplicar distingue-se como sendo, a contabilidade governamental, municipal, do Governo federal e de outros organismos como hospitais e universidades. Na maioria das vezes, esta contabilidade aparece designada por «*accounting for nonprofit organizations*»;
- na doutrina britânica é frequente a utilização do termo da designação «*public sector accounting*». Este tipo de contabilidade divide-se em contabilidade do Governo central e local e contabilidade da segurança social e, é também, incluída na contabilidade aplicada às empresas públicas; e
- nas doutrinas francesa e italiana as terminologias «*comptabilité publique*» e «*contabilità pubblica*» definem-se como sendo um ramo da contabilidade, como um regime claramente diferenciado e com um sentido semelhante ao que em Portugal se emprega.

4.1. A reforma da contabilidade pública em Portugal: abordagem geral

4.1.1. Antes da RAFE

Após a implementação da República em 1910⁷⁸ foram aprovadas diversas leis, estabelecendo-se princípios e regras para a contabilidade pública a fim de alcançar alguma homogeneidade e elevar a contabilidade pública portuguesa ao nível de outros países europeus mais desenvolvidos.

A contabilidade pública portuguesa caracterizava-se por uma contabilidade essencialmente orçamental, ou seja, o seu quadro legal (estruturado numa base de caixa) correspondia na íntegra ao modelo tradicional da “fase legalista” (Bernardes, 2001). O método de registo utilizado por esta contabilidade pública orçamental era o unigráfico, através do qual se registavam os movimentos de tesouraria, as operações dos fluxos financeiros. As obrigações e os direitos eram reconhecidos quando se verificava efectivamente a entrada ou saída dos valores monetários.

Com a Revolução de 25 de Abril de 1974, o regime político português mudou do regime de ditadura para a democracia trazendo profundas alterações ao sector público português⁷⁹. A separação entre o poder legislativo e o poder executivo, aliado à independência dos tribunais, de entre os quais figura o TC, conduziu à necessidade da reformulação de todo o regime legal do sistema orçamental (Santareno, 1997). No entanto, a contabilidade pública manteve o mesmo objectivo, exceptuando o nível de exigência de informação divulgada nas demonstrações financeiras.

Em 1986, com a entrada de Portugal para a UE, tudo fazia antever uma reforma da contabilidade pública portuguesa semelhante à dos países mais desenvolvidos. Todavia, esta visão não parece ter tido alterações imediatas na contabilidade pública, salientando-se que foi nesta altura que se observou um grande impulsionamento para o desenvolvimento da contabilidade⁸⁰.

De referir que, ao longo de todos estes anos, o desenvolvimento da contabilidade pública, embora significativo, não trouxe profundas modificações, transformando-se num processo muito lento. Vela Bargues (1992) aponta quatro razões para esta morosidade:

⁷⁸ Para um conhecimento mais aprofundado acerca da legislação publicada no âmbito da reforma orçamental ver Pereira (1931).

⁷⁹ O caso das várias nacionalizações que se verificaram na altura.

⁸⁰ Salientamos como exemplo, a alteração, em 1989, do POC, em consequência da emissão da IV Directiva da Comunidade de Europeia.

- a configuração tradicional da contabilidade pública estava orientada para a prestação de contas fundamentada no controlo da legalidade, sendo a sua base principal a informação relativa ao orçamento;
- os conflitos entre os princípios contabilísticos e a legalidade financeira, sendo que normalmente prevalecem os aspectos legais;
- a dimensão política que adquire a normalização contabilística no âmbito do SPA, levou ao aparecimento de conflitos de interesses entre as pessoas que preparam as demonstrações financeiras e os utilizadores a que estas se destinam;
- o reduzido interesse que os temas relacionados com a contabilidade pública vinham despertando, quer nos utilizadores, quer na profissão contabilística.

4.1.2. Da RAFE à aprovação do POCP

De acordo com Matos de Carvalho e Bernardes (2000:2), até à reforma da contabilidade pública dos anos 90, a contabilidade tinha como principal objectivo o cumprimento da legalidade “...a exiguidade dos meios levava a que o controlo se centrasse na legalidade.”. O principal propósito da contabilidade pública, da altura, era servir o Governo no que respeita ao controlo orçamental tendo como aspectos centrais demonstrar a execução do orçamento e o cumprimento da lei (Jorge, 2003; Fernandes e Carvalho, s/d).

Na tentativa de alterar o sistema português de contabilidade pública até então vigente, a partir dos anos 90, iniciou-se um processo de reforma da Administração Pública, que o aproximou ao sistema utilizado pelas empresas privadas, permitindo a introdução de novos sistemas contabilísticos nas diferentes entidades públicas. Com a publicação da Lei de Bases de Contabilidade Pública (Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro) estabeleceram-se as bases para a criação de um novo regime da administração financeira do Estado, o que viria a permitir a criação do POCP finalmente aprovado em 1997. Foram também publicados outros diplomas legais no âmbito do novo regime:

- Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro - LEO⁸¹;
- DL n.º 155/92 de 28 de Julho.

⁸¹ A este propósito ver Leis n.ºs 91/01 de 20 de Agosto e 48/04 de 24 de Agosto.

A Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro tem como objectivo definir o novo regime financeiro dos serviços e organismos da administração central⁸², as regras de execução orçamental e o controlo e a contabilização das receitas e despesas públicas⁸³.

A referida lei, pressupõe a uniformização dos requisitos contabilísticos⁸⁴, nomeadamente no domínio da contabilidade de compromissos ou de encargos assumidos (com base no sistema digráfico semelhante ao usado nas empresas privadas) e de uma contabilidade de caixa, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (art.º 15.º). A definição da contabilidade de compromissos⁸⁵ veio possibilitar uma previsão da tesouraria antecipada e mais rigorosa, bem como uma análise mais cuidada das necessidades de financiamento solicitadas pelos diferentes serviços (Tavares e Branco, 1998).

No seguimento desta reforma é publicada, um ano mais tarde, a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro⁸⁶, que desenvolve os novos princípios orçamentais (anualidade, unidade e universalidade, equilíbrio, não compensação, não consignação, especificação, instrumentos de gestão e publicidade) e métodos de gestão orçamental, através da atribuição da responsabilidade aos dirigentes dos serviços pela execução orçamental e previsão da criação de uma nova Conta Geral do Estado, fazendo coincidir a sua estrutura com a do OE⁸⁷.

Por forma a complementar a “...*arquitectura legislativa da reforma orçamental e de Contabilidade Pública...*” é publicado o DL n.º 155/92 de 28 de Julho através do qual se estabelece um novo regime de administração financeira do Estado (§1:3502)⁸⁸. A falta de uma contabilidade de compromissos traduzia-se num dos mais graves problemas de contabilidade pública, por impedir uma verdadeira gestão orçamental e um adequado controlo

⁸² Segundo o disposto no art.º 2.º e 6.º da lei em análise, o novo regime dos serviços e organismos da administração central obedece a duas configurações básicas:

- a) autonomia administrativa, como regime geral;
- b) autonomia administrativa e financeira, como regime excepcional.

Pires Caiado e Pinto (2002:42) caracterizam os serviços que estão dotados de autonomia administrativa “...os serviços que, não tendo receitas próprias suficientes para cobrir parte significativa das despesas, têm administração financeira própria e distinta da administração financeira do Estado.”.

De acordo com o art.º 6.º da mesma lei, os serviços e organismos da administração central só poderão dispor de autonomia administrativa e financeira quando:

- este regime, se justifique para a sua adequada gestão e, cumulativamente,
- as suas receitas próprias atinjam um mínimo de 2/3 das despesas totais, com excepção das despesas co-financiadas pelo orçamento das Comunidades Europeias.

⁸³ Ver art.º 1.º da Lei n.º 8/90 de 20 de Fevereiro.

⁸⁴ De acordo com o art.º 14.º da presente lei:

“1 - O sistema de contabilidade dos serviços e organismos com autonomia administrativa será unigráfico, devendo ser organizada uma contabilidade analítica indispensável à avaliação dos resultados da gestão.
2 - O sistema de contabilidade dos serviços e organismos dotados de autonomia administrativa e financeira será digráfico e moldado no Plano Oficial de Contabilidade (POC), no plano de contas especialmente aplicável às instituições bancárias ou ainda noutro plano de contas oficial adequado.”.

⁸⁵ A contabilidade de compromissos consiste no lançamento das obrigações constituídas por actividades, com a indicação da respectiva rubrica de classificação económica (art.º 10.º do DL n.º 155/92 de 28 de Julho).

⁸⁶ Refira-se que a Lei n.º 6/91 de 20 de Fevereiro veio reformular os art.ºs 108.º a 110.º da Constituição da República Portuguesa.

⁸⁷ Ou seja:

- receitas: classificação económica (correntes e de capital);
- despesas: classificação orgânica, funcional e económica.

⁸⁸ As alterações legislativas introduzidas pelo presente DL, visam substituir o sistema de contabilidade pública que havia sido introduzido pelas reformas de 1928-1929 a 1930-1936, revogando 31 diplomas fundamentais que vão desde a 3.ª Carta de Lei, de 1908, até ao presente (§7:3502).

(DL n.º 155/92, §10:3502). Por forma a eliminar este panorama, o diploma em discussão, ao permitir a introdução da contabilidade de compromissos, estrutura uma nova contabilidade de caixa⁸⁹, mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros, complementada por uma contabilidade analítica, indispensável a uma verdadeira gestão orçamental e, conseqüentemente, ao controlo de resultados, conforme estava previsto na lei de bases de contabilidade pública (DL n.º 155/92, §10:3502). A gestão integrada da dívida pública previa a extinção das tesourarias privativas com o pagamento das despesas públicas por transferência bancária ou crédito em conta e com a emissão de cheques de Tesouro (DL n.º 155/92, §11:3502).

O referido diploma estipula que os serviços e os organismos autónomos devem utilizar um sistema de contabilidade que se enquadre no POC, a fim de permitir um controlo orçamental permanente e levar a cabo uma rigorosa verificação da correspondência entre os valores patrimoniais e contabilísticos (art.º 45.º). Como refere Tavares e Branco (1998), o novo modelo de contabilidade orçamental possibilita o conhecimento, com a maior antecedência possível, das necessidades de financiamento.

Posteriormente, a Resolução n.º 1/93 de 21 de Janeiro⁹⁰ do TC veio definir a forma de apresentação das contas por parte dos organismos dotados de autonomia administrativa e financeira. Neste sentido, passam a ser exigidos alguns documentos com as contas devidamente classificadas na contabilidade pública - contabilidade orçamental e, simultaneamente, com a contabilidade financeira.

As Instruções n.º 2 e 3⁹¹ de 9 de Janeiro e 3 de Março 1997, respectivamente, do TC, vieram regulamentar a organização e documentação das contas dos serviços e organismos da administração pública (regime geral) integrados na RAFE e a remessa das contas de gerência. Com a RAFE continuamos a observar que no SPA português ainda, predomina o sistema contabilístico de registo unigráfico. A contabilidade privilegia a conformidade legal e o controlo orçamental, tendo como principal objectivo o registo dos fluxos de caixa, ou seja, só são considerados os recebimentos e pagamentos.

A utilização de novas técnicas de gestão, não acompanhadas de uma evolução da contabilidade pública, fez sentir, em determinados serviços públicos, a necessidade da utilização de uma contabilidade patrimonial e analítica aproximada à usada nas empresas privadas estipuladas pelo POC. Por forma a dar resposta às necessidades sentidas, decorrentes

⁸⁹ A contabilidade de caixa e de compromissos encontra-se definida nos art.ºs 10.º e 15.º, respectivamente.

⁹⁰ Revogada pela Instrução n.º 1/04 - 2.ª secção do TC nos termos do disposto na VI parte deste diploma.

⁹¹ *Ibidem* nota anterior.

do desenvolvimento do novo modelo administração financeira, assistimos à criação de vários planos sectoriais de contas para os principais subsectores de serviços públicos⁹². Assim,

- Por despacho do Ministério da Saúde, foi publicado em 1991, o Plano Oficial de Contas para os Serviços de Saúde (POCSS) tendo sido revisto em 1996;
- Em 1993 foi publicado o Plano Oficial de Contas para os Serviços Municipalizados e Federações de Municípios através do DL n.º 226/93 de 22 de Junho;
- Em 1995 formou-se um grupo de trabalho tendo como objectivo a elaboração de um Plano Oficial de Contas para as Instituições do Ensino Superior Público (POCIES)⁹³.

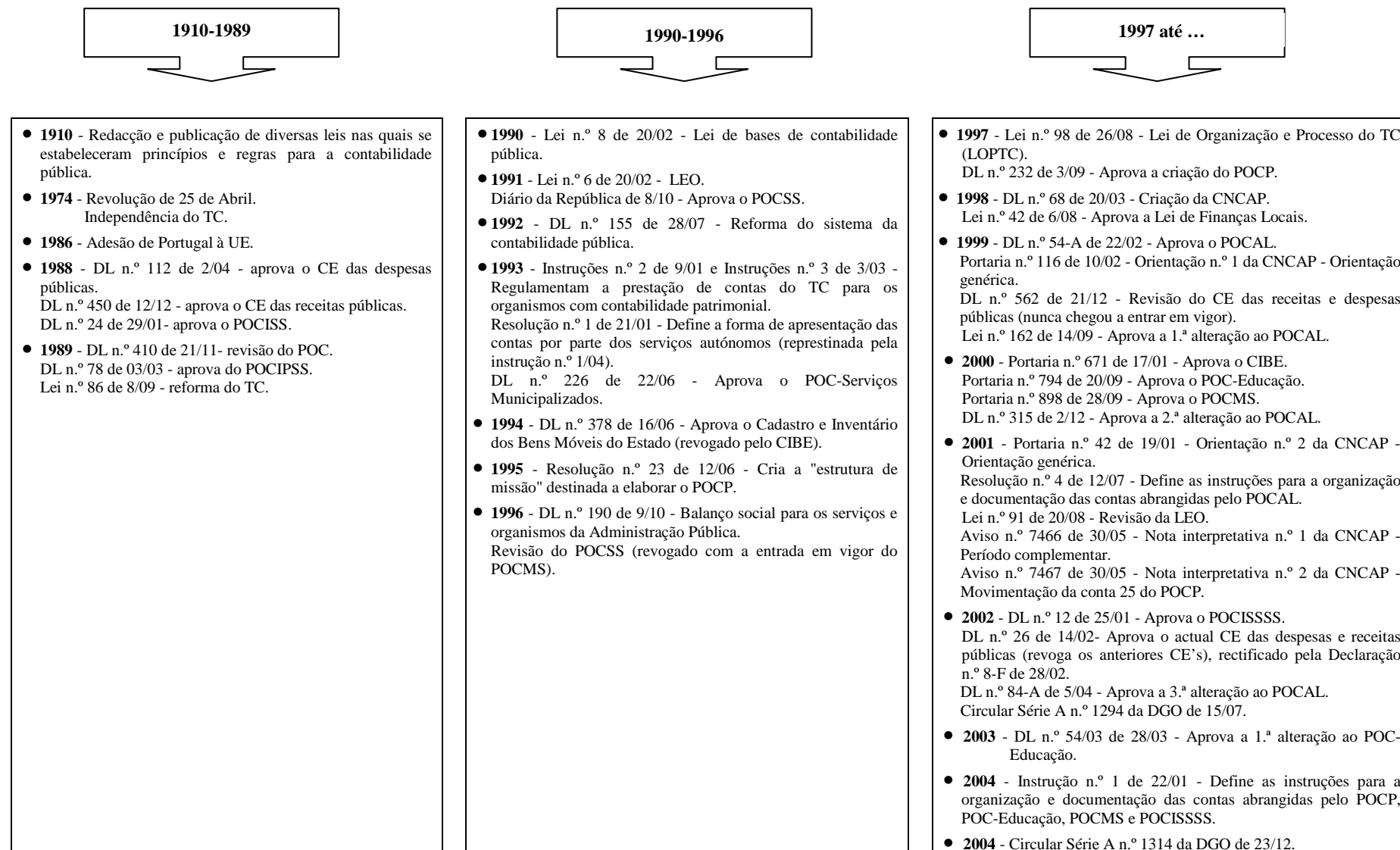
A generalização do desenvolvimento dos planos sectoriais de contas referidos anteriormente, a necessidade do desenvolvimento de novos instrumentos de informação e controlo e a integração da contabilidade orçamental, criaram as condições necessárias para um novo sistema de contabilidade pública, que começou oficialmente em 1997, com a publicação do POCP.

A reforma da contabilidade pública portuguesa pode ser considerada como um processo multi-faseado, pois são várias as etapas que se definem para a mesma (Jorge, 2003). A análise das medidas desenvolvidas permite dividir o processo da reforma da contabilidade pública em três etapas (Quadro 1.17):

⁹² Salienta-se o facto de já existirem, antes do novo modelo de administração financeira do Estado, planos de contas aprovados, designadamente o Plano Oficial de Contas para as Instituições de Segurança Social (POCISS) publicado pelo DL n.º 24/88 de 29 de Janeiro e o Plano Oficial de Contas para as Instituições Públicas de Solidariedade Social (POCIPSS) publicado pelo DL n.º 78/89 de 3 de Março.

⁹³ Refira-se que com a publicação do POCP a proposta do POCIES foi substituída pelo POC-Educação.

Quadro 1.17. Etapas da reforma da contabilidade pública desde 1910 até ...



A primeira etapa da reforma iniciada em 1910 entroncou numa perspectiva que passava pela regulamentação da contabilidade pública, designadamente através da implementação de várias medidas legislativas. Por outro lado, foi introduzido um novo sistema, em alguns subsectores do sector público, semelhante ao utilizado nas empresas.

A segunda etapa do processo, de 1990 a 1996, visou o aperfeiçoamento do sistema contabilístico utilizado na Administração Pública através de uma planificação contabilística (fixação de regras e princípios contabilísticos).

A terceira etapa iniciada em 1997 passou pela publicação de planos de contabilidade nos quais se estabelece o novo sistema contabilístico a aplicar por cada um dos diferentes subsectores (Educação, Saúde, Administração Local e Regional e Segurança Social).

Segundo Vela Bargues (1996), o processo evolutivo da reforma da contabilidade pública caracteriza-se pelas seguintes linhas de acção:

- a) uma clara influência do modelo de normalização da contabilidade privada, quer em aspectos formais quer de conteúdo;
- b) uma notável orientação conceptual, sobretudo desde 1990;
- c) uma metodologia eminentemente dedutiva na elaboração das normas contabilísticas.

4.2. O POCP: justificação e caracterização

Embora as melhorias introduzidas no sistema de contabilidade pública fossem evidentes, tornava-se ainda difícil efectuar comparações dada a falta de uniformidade. De acordo com Carvalho (1998:235), a “...proliferação de Planos de Contas, impossibilitou, ou pelo menos dificultou, a comparabilidade entre as demonstrações contabilísticas das diferentes instituições que é uma das principais características da normalização contabilística.”.

Por outro lado, a contabilidade pública tradicional não respondia às exigências dos diferentes utilizadores da informação contabilística. As necessidades de carácter económico-financeiro não paravam de crescer. A informação solicitada às entidades públicas era cada vez maior e estas não apresentavam condições de resposta. Para Pires Caiado (2001) a informação já não se restringia somente à conta de gerência, como vinha sendo norma, de elaboração obrigatória no final do exercício, mas a todo um conjunto de mapas que evidencie a forma como o orçamento está a ser executado, quer na parte corrente quer na de capital.

A tradicional unigrafia em que se baseava a elaboração da conta de gerência foi gradualmente substituída, em determinados organismos com autonomia administrativa e financeira⁹⁴, por uma contabilidade baseada no POC que privilegia a óptica económica na determinação dos resultados. Porém, a apresentação da informação ao TC, continuou a ser elaborada tendo por base o regime de caixa, criando deste modo, dificuldades aos preparadores da informação. Adicionalmente, podemos apontar outras razões que justificam o aparecimento do POCP, nomeadamente:

- 1) demonstrar que os diversos organismos da Administração Pública aplicam os meios financeiros atribuídos de acordo com o aprovado pelas respectivas autoridades orçamentais⁹⁵ (POCP, §1:4596);
- 2) a falta de normas gerais de enquadramento dos planos de contabilidade (baseados no POC), não permitiam a obtenção da informação consolidada dos diferentes sectores (POCP, §2:4596);
- 3) o novo regime de administração financeira do Estado exigia a uniformização dos requisitos contabilísticos, no domínio da contabilidade de compromissos e de caixa mais adequada a uma correcta administração dos recursos financeiros (POCP, §3:4596);
- 4) o DL n.º 155/92 de 28 de Julho estabelece como requisitos gerais na autorização de despesas a verificação dos requisitos de economia, eficiência e eficácia, para além da conformidade e regularidade financeira (POCP, §4:4596).

Segundo Carvalho *et al.* (1999:92), “Era assim, urgente e necessário **complementar (e não substituir)** o actual sistema de Contabilidade Pública.”⁹⁶.

Deste modo, através da Resolução n.º 23/95, foi criado um grupo de trabalho, designado por “Estrutura de Missão”, destinado a elaborar o POCP, na dependência do Ministério das Finanças, com faculdade de delegação. Nos termos do n.º 6 deste normativo, compete à estrutura, “...elaborar um Plano Oficial de Contabilidade Pública, englobando o plano geral de contas, as regras principais para a sua movimentação, os principais documentos de publicação obrigatória, bem como as adaptações aos serviços públicos com actividades de carácter comercial, industrial, creditícia e da Segurança Social.”.

A aprovação do POCP⁹⁷ pelo DL n.º 232/97 de 3 de Setembro, veio “despertar” o interesse pela aplicação dos sistemas contabilísticos na Administração Pública, designadamente no que

⁹⁴ O caso dos serviços municipalizados, que antes da entrada em vigor do POCAL já vinham a utilizar o POC.

⁹⁵ A Assembleia da República para a administração central e segurança social e as assembleias regionais e locais.

⁹⁶ Realce nosso.

⁹⁷ Note-se que o POCP baseou-se no homólogo plano espanhol - PGCP - e no POC.

concerne aos subsistemas da contabilidade patrimonial e contabilidade analítica. Na opinião de Tavares e Branco (1998:2), *“O POCP é um dos desafios que se coloca à administração financeira dado a tradicional desatenção a que o tratamento contabilístico do património é votado, bem como a facilidade adicional que irá trazer de consolidação da informação e criação de um verdadeiro balanço do Estado.”*.

“O desenvolvimento das novas técnicas de gestão impôs novas exigências em termos de informação, nomeadamente contabilística. Daí que nalguns organismos da Administração Pública se tenha dado prevalência à contabilidade patrimonial e analítica, descurando a contabilidade pública, indispensável ao controlo da regularidade financeira e da execução do orçamento.” (POCP, §1:4596).

Segundo Carvalho (1997:301), o POCP *“...é um plano oportuno dada a necessidade de uma homogeneização dentro da Administração Pública, independentemente de pequenas adaptações sobretudo a criação de sub-contas devido à existência de diversos sectores da Administração Pública com funções muito específicas.”*. Carvalho e Ribeiro (2004:20) acrescentam que o POCP *“...constitui um contributo para a normalização da contabilidade pública..., pois ao permitir adaptar-se à contabilidade de diversos sectores da Administração Pública, acaba por tornar-se num marco conceptual enquadrador dos planos sectoriais já publicados e de outros planos que dele possam decorrer.”*.

Partilhamos da opinião de Pires Caiado (1998) quando refere que o POCP assenta basicamente na necessidade de modernização dos processos contabilísticos dos organismos públicos e da comparabilidade da informação, de modo a que a elaboração da informação seja imparcial e objectiva e, consequentemente, mais próxima das normas de contabilidade internacionais. Assim, passamos a ter como base, um plano de contabilidade pública, que constituirá uma linha de orientação para uma harmonização contabilística em Portugal.

A aplicação do POCP é obrigatória para todos os serviços públicos, organismos e instituições pertencentes à Administração Central, Regional e Local (que não tenham natureza de empresa pública) e os seus conteúdos devem ser adaptados através de instruções legais e planos de contas sectoriais que se revelem necessários criar (art.º 2.º do POCP).

O POCP expõe um quadro de contas em que simultaneamente coexistem, ao mesmo nível, três sistemas de informação contabilística: orçamental (classe 0-*«Contas de controlo orçamental e de ordem»*), patrimonial (classes 1 a 8) e analítica (classe 9).

A contabilidade orçamental tem como objectivo o registo da execução do orçamento das receitas e despesas públicas.

Para Pires Caiado (1998:258) a contabilidade patrimonial revela “...por um lado, a informação relativa aos bens da entidade e aos créditos de longo ou curto prazo e por outro, a situação de fundos próprios, incluindo o resultado do exercício e de exercícios anteriores acumulados e as obrigações estimadas e reais de longo e curto prazo.”. Assim, podemos afirmar que este tipo de contabilidade tem por objectivo informar sobre a situação económica e financeira e o valor do património de determinada entidade pública.

Por último, a contabilidade analítica tem como finalidade fornecer informação sobre o processo de formação de custos, bem como dar a conhecer os elementos necessários ao controlo de gestão. Com a implementação da contabilidade analítica no sector público pretende-se alcançar os seguintes objectivos (López Hernández e Zornoza Boy, 1997):

- constituir um instrumento útil para planear e controlar a actividade da entidade;
- divulgar informação útil para orientar o processo de tomada de decisões; e
- ser útil para elaborar a contabilidade patrimonial.

Segundo Carvalho (1996:180), a utilização de um plano de contabilidade para os três sistemas de contabilidade facilita a comparação, compreensão e fiabilidade da informação obtida. Este novo sistema exige que as entidades da Administração Pública divulguem informação e demonstrem responsabilidades quer em termos orçamentais como em termos económico-financeiros. Embora cada subsistema funcione de forma independente, os três estão integrados e seguem essencialmente os registos de transacções orçamentais (Carvalho, 2000; Jorge, 2003). No entanto, “...a Contabilidade Orçamental ainda determina fortemente o desenvolvimento de todo o sistema contabilístico e de relato financeiro na Contabilidade Pública portuguesa.” (Jorge, 2003). No que respeita aos princípios orçamentais, o POCP nada refere aplicando-se os definidos pela LEO. Quanto aos critérios de valorimetria, o plano faz referência aos mesmos que o POC em matéria de existências, imobilizado e disponibilidades. Relativamente à constituição de provisões (actualmente ajustamentos) o plano nada refere o que se pressupõe a aplicabilidade do disposto pelo POC.

Para o controlo orçamental o POCP prevê a base de caixa, enquanto que para as transacções financeiras prevê um regime do acréscimo.

No que respeita às peças contabilísticas, o POCP preconiza a apresentação de mapas que, na medida do possível, se aproximam ao sector empresarial. De acordo com a parte introdutória do presente diploma “...os principais mapas relativos à situação orçamental e patrimonial contêm, para cada entidade, a situação da execução orçamental (por natureza de despesas e receitas, assim, como por actividades ou projectos), o balanço e a conta de resultados.” (§12:4597).

Deste modo, o POCP prevê a elaboração do balanço⁹⁸, da demonstração de resultados, dos mapas de execução orçamental (mapa de controlo orçamental - despesa e receita e mapa de fluxos de caixa) e dos anexos às demonstrações financeiras, cujo objectivo principal é a obtenção da imagem fiel do património, da situação financeira, da execução orçamental e do resultado económico-patrimonial da entidade que divulga a informação⁹⁹.

Em 22 de Janeiro de 2004 foi publicada a Instrução n.º 1 do TC que define as instruções para a organização e documentação das contas abrangidas pelo POCP, POC-Educação, POCMS e POCISSSS. Relembramos que os organismos autónomos prestavam, até ao momento, contas conforme os modelos definidos no POC e não no POCP, segundo a Resolução 1/93 de 21 de Janeiro. Segundo o primeiro ponto da presente Instrução, ficam obrigadas a aplicar as instruções relativas à organização e apresentação das contas constantes no diploma em análise, as entidades que integram o âmbito de aplicação do POCP e dos planos sectoriais públicos (n.º 1), com exclusão do POCAL¹⁰⁰ (n.º 3), designadamente:

- a) Serviços e organismos da administração central e regional, directa e indirecta;
- b) Serviços, organismos e entidades da administração central e regional, que integram a administração, independentemente e autónoma, nomeadamente as universidades públicas e estabelecimentos do ensino politécnico público, incluindo as suas unidades orgânicas, faculdades, departamentos e escolas superiores que disponham de receita e despesa global inscrita no OE;
- c) Instituições do sistema de solidariedade e de segurança social; e
- d) Todas as demais entidades previstas nas alíneas a), b), c), e), f), g), h), i), j), n), o) e p) do n.º 1 do art.º 51 da LOPTC.

Recentemente, a DGO aprovou a Circular Série A n.º 1314, na qual prevê a contabilização do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) como operação extra-orçamental. De acordo com o definido no POCP, era permitido o registo do IVA quer na fase orçamental, quer na fase patrimonial. Com a publicação do presente classificador económico, o registo do IVA liquidado passou a efectuar-se a um nível extra-orçamental, de acordo com a nota explicativa do capítulo 07.00.00-*Vendas de bens e serviços correntes*.

⁹⁸ O balanço previsto no POCP tem uma estrutura similar à do POC, apresentando algumas particularidades, nomeadamente:

- a adaptação da terminologia de algumas contas em consequência das características do SPA, como por exemplo a conta 21-«Clientes, contribuintes e utentes», conta 51-«Património», conta 63-«Transferências correntes concedidas e prestações sociais», conta 71-«Vendas e prestação de serviços», conta 72-«Impostos e taxas»;
- a criação da conta 45 para os bens de domínio público da responsabilidade das entidades que os administram ou controlam, ainda que afectos à actividade operacional;
- a criação da conta 28-«Empréstimos concedidos», dado existirem diversos organismos cuja actividade principal consiste na concessão de empréstimos.

⁹⁹ Ver pontos 2.1 a 2.4 do POCP.

¹⁰⁰ A Resolução n.º 4/01 da 2.ª Secção do TC de 12 de Julho (publicada no Diário da República em 18/08/01) emite as instruções para a organização e documentação das contas das autarquias locais e entidades equiparadas abrangidas pelo POCAL.

“No caso de a entidade contabilística ser sujeito passivo de IVA, as operações relacionadas com imposto liquidado devem ser tratadas como «Operações de tesouraria», capítulo 17, grupo 02, portanto, não têm enquadramento neste capítulo.”. (nota explicativa ao capítulo 07.00.00)

Assim, por forma a homogeneizar os diplomas em vigor, e ouvida a CNCAP, o registo dos valores do IVA passou a ser uma operação extra-orçamental, não se efectuando, por isso, qualquer movimento contabilístico nas conta da classe 0, conforme o estipulado no POCP. Deste modo, o IVA passou a ser uma operação de tesouraria registado na classificação *17.02.00-Outras operações de tesouraria*, no caso do IVA liquidado e *12.02.00-Outras operações de tesouraria*, no caso do IVA dedutível.

4.3. Os planos sectoriais públicos

*“As normas necessárias à aplicação do Plano Oficial de Contabilidade Pública, incluindo as formas simplificadas dessa aplicação, as normas de aplicação transitória, o seu faseamento e os prazos para adaptação dos planos sectoriais em vigor, **bem como os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis**, são aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças e, quando for caso disso, dos outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.”¹⁰¹ (POCP, art.º 5, n.º1).*

Neste contexto, foram publicados os seguintes planos de contabilidade:

- Em 1999 foi publicado o DL n.º 54-A de 22 de Fevereiro que aprova o POCAL;
- Em 2000 através da Portaria n.º 794 de 20 de Setembro foi publicado o POC-Educação;
- Em 2000 foi publicada a Portaria n.º 898 de 28 de Setembro que aprova o POCMS;
- Por último, em 25 de Janeiro de 2002 foi publicado o DL n.º 12 de 25 de Janeiro que veio aprovar o POCISSSS.

Para Jorge (2003:247) *“...as recentes inovações, embora “revolucionárias” comparativamente ao sistema anterior, não são suficientes para uma reforma que pretende trazer o sistema português de Contabilidade Pública próximo dos internacionalmente mais desenvolvidos.”.*

¹⁰¹ Realce nosso.

4.3.1. POCAL

“A necessidade de um conhecimento exacto e total da composição do património autárquico exigiu o estabelecimento de um instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas para as autarquias locais e que contemplasse as entidades da Administração Local.” (Carvalho e Monteiro, 2000). Para Antunes (2001), a adaptação do POC aos organismos públicos em geral e às autarquias locais em particular, resultou da necessidade estrutural de modernização da Administração Pública.

Com a publicação do POCP veio estabelecer-se o instrumento de enquadramento indispensável a um moderno sistema de contas em toda a Administração Pública (POCAL, §6:2). Porém, é a Lei 42/98 de 6 de Agosto (Lei das Finanças Locais) que vem estabelecer, no seu art.º 6.º que:

“O regime relativo à contabilidade das autarquias locais visa a sua uniformização, normalização e simplificação, de modo a constituir um instrumento de gestão económico-financeiro, permitir o conhecimento completo do valor contabilístico do respectivo património, bem como a apreciação e julgamento do resultado anual da actividade autárquica.

A contabilidade das autarquias locais baseia-se no Plano Oficial de Contabilidade Pública, com as necessárias adaptações, podendo prever-se um sistema simplificado para as freguesias cujas contas não sejam obrigatoriamente submetidas a julgamento, em conformidade com a Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.”.

Por sua vez o n.º 2 do art.º 5.º refere *“No que respeita às autarquias locais, as normas e as adaptações do Plano Oficial de Contabilidade...serão estabelecidas mediante decreto-lei”.* Aspecto que viria a concretizar-se com a publicação do POCAL.

O preâmbulo do POCAL, à semelhança do POCP (e, porque aquele se trata de uma adaptação deste), estabelece que o objectivo principal do plano é *“...a criação de condições para a integração consistente da contabilidade orçamental, patrimonial e de custos...que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais.”.* Na opinião de Bernardes (2001), os objectivos fixados pelo POCAL acentuam a preocupação com a preparação e execução do orçamento, em termos de prestação de contas.

O POCAL aplica-se às autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e às entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais (art.º 2.º)¹⁰².

¹⁰² Os serviços municipalizados, que vinham a aplicar o DL n.º 226/93 de 22 de Junho, passam, deste modo, a aplicar o POCAL conforme o disposto no art.º 12.º do POCAL.

No que diz respeito à prestação de contas¹⁰³, o POCAL considera os seguintes documentos que as autarquias locais deverão remeter ao TC: balanço, demonstração de resultados, anexos às demonstrações financeiras, relatório de gestão, plano plurianual de investimentos e mapas de execução orçamental (ponto 2 - Considerações técnicas)¹⁰⁴.

O presente plano no ponto 2.8.2.7 (alterado pela Lei n.º 162/99 de 14 de Setembro) prevê ainda, que para as autarquias locais cuja receita anual seja inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública¹⁰⁵ a disposição de um sistema simplificado de organização da contabilidade, ficando, deste modo, dispensadas da utilização do diário, do razão, de balancetes e do balanço. Para Bernardes (2001) o regime simplificado tem aplicação nas autarquias de «menor dimensão»¹⁰⁶.

Relativamente, às contas de controlo orçamental e de ordem do POCAL, a estrutura-base do POCP sofreu alguns ajustamentos, nomeadamente, na eliminação de algumas subcontas, tais como, 0222-«Créditos especiais», 0223-«Dotações retidas», 024-«Duodécimos vencidos», 025-«Créditos disponíveis» e 033-«Reforços-Créditos especiais» e na introdução da subconta 03211-«Utilização do saldo de gerência».

Um dos aspectos diferenciais do POCAL relativamente ao POCP é o de considerar a classificação económica, a classificação funcional e a classificação orçamental e patrimonial (ponto 10). Na opinião de Pires Caiado (1999), a inclusão das referidas classificações no POCAL, constitui por um lado, “...uma inovação em matéria de apresentação das informações proporcionadas pela contabilidade...” e, por outro “...um desafio aos preparadores das contas.”.

É introduzida no POCAL a conta 264-«Administração autárquica» em consequência, do ajustamento do quadro de contas às especificidades do sector. Esta conta permite contabilizar as relações estabelecidas, designadamente entre as autarquias locais e as associações de municípios e os serviços municipalizados (ponto 2.1).

O POCAL, ao contrário do POCP, faz referência aos princípios orçamentais, cuja observância é obrigatória na elaboração do orçamento e que devem ser igualmente respeitados sem qualquer modificação orçamental, designadamente o princípio da: independência, anualidade, unidade, universalidade, equilíbrio, especificação, não consignação e não compensação¹⁰⁷

¹⁰³ A este respeito ver a Resolução n.º 4/01 de 12 de Julho do TC.

¹⁰⁴ Para uma análise mais detalhada ver Alexandre (2004).

¹⁰⁵ O que corresponde a 1 585 800,00 €, conforme a Portaria n.º 42-A/05 de 17 de Janeiro em que fixa o índice 100 da escala salarial da carreira de regime geral, para o ano de 2005, em 317,16 €.

¹⁰⁶ O PGCP prevê 3 regimes para administração local, a saber: básico, simplificado e normal. A afectação dos regimes enunciados depende do número de habitantes e do valor do orçamento das receitas.

¹⁰⁷ Alertamos para o facto destes princípios já se encontrarem definidos na actual Lei das Finanças Locais.

(ponto 3.1). Relativamente aos princípios contabilísticos o POCAL define os mesmos que o POCP.

Um outro aspecto a realçar, é a fixação, pelo POCAL, de regras orçamentais referentes à previsão dos impostos, taxas e tarifas, transferências correntes e de capital, transferências financeiras, empréstimos e despesas com o pessoal (ponto 3.3 alterado pelo DL n.º 84-A/02 de 5 de Abril)¹⁰⁸. Como assinala Bernardes (2001), existe uma preocupação central destas regras que é evitar um incrementalismo anual das despesas e o estabelecimento de equilíbrios artificiais dos orçamentos, mediante o empolamento das receitas.

O ponto 2.8.1 do POCAL, relativo ao sistema contabilístico, obriga as autarquias locais a elaborar e manterem actualizado “...o inventário de todos os bens, direitos e obrigações constitutivos do seu património...” utilizando para tal os critérios valorimétricos definidos no plano¹⁰⁹ e no CIBE¹¹⁰. Segundo Monteiro (2000), a implementação do novo regime de contabilidade patrimonial a que as entidades públicas, e nomeadamente as autarquias locais, estão sujeitas permite a disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade pública.

O POCAL obriga à elaboração de um sistema de controlo interno (SCI) que abarque o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo ou outros procedimentos a definir superiormente (ponto 2.9.1). Com este sistema pretende-se assegurar designadamente, a legalidade e regularidade das operações, a execução dos planos e políticas superiormente definidos, a salvaguarda dos activos, a aprovação e o controlo dos documentos, a exactidão e integridade dos registos contabilísticos, a eficácia da gestão e a qualidade da informação (ponto 2.9.2)¹¹¹. Carvalho e Monteiro (2000), num estudo, assinalam como finalidades do SCI as seguintes:

- garantir a eficiência operacional e a aderência às políticas, planos, normas instruções e regulamentos superiormente emanados;
- assegurar uma utilização económica e eficiente dos recursos; e
- garantir a confiança e fiabilidade contida nas demonstrações financeiras ou outras peças contabilísticas.

Os referidos autores acrescentam ainda, como resultado da investigação, que o SCI numa autarquia deve contemplar para além da óptica patrimonial, cujos procedimentos aparecem bastante detalhados no plano, também a óptica orçamental e a contabilidade de custos.

¹⁰⁸ A este propósito refira-se que já se encontravam fixadas regras previsionais no art.º 9.º do DL n.º 226/93 de 22 de Junho.

¹⁰⁹ A este respeito ver ponto 4.1 - Imobilizações do POCAL.

¹¹⁰ Portaria n.º 671/00 de 28 de Setembro.

¹¹¹ Para uma análise mais detalhada ver Teixeira e Correia (2002).

Contrariamente ao POCP, o POCAL prevê a distribuição do resultado do exercício¹¹² (ponto 2.7.3) conforme o estabelecido no POC. Contudo, somos de opinião que esta disposição não se aplica devidamente ao plano sectorial, na medida em que se nas entidades privadas há justificação válida para a criação de reservas (impedir que parte do resultado seja distribuído pelos sócios ou accionistas para servir de garantia aos credores) o mesmo já não se verifica nas entidades sem fins lucrativos. Deste modo corroboramos com a opinião de Carvalho *et al.* (2005) quando afirmam que os resultados líquidos devem ser levados a resultados transitados divididos em sub-contas pelos diferentes exercícios económicos. No POCAL está também previsto a constituição de provisões (ponto 2.7.1), contrariamente ao POCP.

As entidades que adoptam o presente plano de contabilidade são ainda, obrigadas a seguir uma contabilidade de custos “...no apuramento dos custos das funções e dos custos subjacentes à fixação de tarifas e preços de bens e serviços.” (ponto 2.8.3.1). Por outro lado, o ponto 2.2 explicita que “...embora não se apresente a demonstração de resultados por funções, esta é de elaboração facultativa para as autarquias locais.”. O presente diploma para além, de definir documentos mínimos obrigatórios para o sistema de contabilidade de custos define também, regras para esta contabilidade (ponto 2.8.3.6)¹¹³.

4.3.2. POC-Educação

Carvalho (1996) apresenta os seguintes motivos para a criação de um plano de contabilidade específico para o sector da educação:

- as entidades abrangidas por este sector têm características próprias que não estão contempladas em nenhum plano de contabilidade;
- o plano de contabilidade deve desenvolver grupos de contas para a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica; e
- a mudança dos responsáveis pela gestão repete-se com alguma frequência pelo que, deste modo, a planificação contabilística poderá representar a qualidade da gestão.

De acordo com o estipulado no art.º 2.º, o POC-Educação, é “...obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Educação, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa

¹¹² Tal facto é justificado pelo disposto no art.º 17.º do plano de contas específico para os serviços municipalizados, onde já estava previsto a distribuição do resultado do exercício.

¹¹³ Para uma análise mais detalhada ver Marques (2000) e Correia (2002a).

pública.” (n.º 1)¹¹⁴. Nos termos do n.º 2 do referido artigo, o POC-Educação aplica-se ainda a “...organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a Educação ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas no número anterior, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento de Estado e ou dos orçamentos privativos destas entidades.”¹¹⁵.

O POC-Educação prevê dois regimes de contabilidade: o regime geral e o regime simplificado. No que diz respeito à prestação de contas esta varia consoante a aplicação do regime pela entidade. Assim, segundo o estipulado no n.º 1 do art.º 4.º os documentos de prestação de contas são: o balanço, a demonstração de resultados, os mapas de execução orçamental (receita e despesa), o mapa da situação financeira¹¹⁶, os anexos às demonstrações financeiras, o relatório de gestão e o parecer do órgão de gestão. Adicionalmente, o n.º 2 do mesmo artigo refere que os documentos de prestação de contas poderão ser constituídos exclusivamente pelos mapas de execução orçamental e pelo relatório de gestão, desde que os serviços ou organismos reúnam cumulativamente as condições abaixo descritas, ficando, deste modo, obrigados à aplicação do regime simplificado:

- a) estejam dispensados de remessa das contas ao Tribunal de Contas¹¹⁷;*
- b) não sejam dotados de autonomia administrativa e financeira;*
- c) estejam integrados num grupo público;*
- d) a entidade-mãe ou outra entidade intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.*

Contrariamente ao regime geral, que permite a integração da contabilidade orçamental, patrimonial e analítica, o regime simplificado, apenas integra a contabilidade orçamental (classe 0) onde se registam todas as operações de gestão e de controlo orçamental, incluindo as fases de realização das despesas e receitas, com as necessárias adaptações à classe (ponto 2.6.8:4981).

À semelhança do POCAL, o POC-Educação foi elaborado em consequência da aprovação do POCP, constituindo dessa forma a sua base com as devidas adaptações às particularidades das

¹¹⁴ O POC-Educação foi aprovado e publicado em 2000 e, em 2002, o Ministério da Educação foi reestruturado (DL n.º 205/02 de 7 de Outubro). Esta reestruturação consistiu, nomeadamente, na divisão do Ministério em dois: Ministério da Educação e Ministério da Ciência e do Ensino Superior (actualmente, Ministério da Ciência, Tecnologia e do Ensino Superior). Todavia, a aplicação do POC-Educação não sofreu alterações continuando a ser obrigatória para ambos os Ministérios.

¹¹⁵ Conforme refere o art.º 6.º do POC-Educação este, é de aplicação obrigatória para os organismos com autonomia administrativa e financeira (como é o caso, das universidades e dos institutos politécnicos) a partir do ano económico de 2001 e para os restantes organismos (como por exemplo, as escolas básicas e secundárias) a partir de 2002. Porém, o DL n.º 54/03 de 28 de Março vem estipular que para os organismos com autonomia administrativa, a aplicação do POC-Educação, durante o ano de 2003, é facultativa, podendo ser utilizado o regime simplificado (n.º 9 do art.º 28.º).

¹¹⁶ Este mapa é de utilização facultativa.

¹¹⁷ A este respeito ver Resolução n.º 4/04 da 2.ª Secção do TC - Remessa de Contas ao TC.

entidades do sector da educação. Deste modo, a estrutura do POC-Educação para além, de moldado segundo o POCP teve também, por referência o POC.

As entidades abrangidas pelo POC-Educação devem proceder à inventariação e avaliação de todo o património, fundamental para o início da contabilidade patrimonial (n.º 4, art.º 6.º) e adoptar um SCI (pontos 2.9.1:4983) à semelhança do definido no POCAL.

Os princípios contabilísticos previstos no presente diploma são os previstos no POCP (ponto 3:4984). Todavia, o POC-Educação apresenta alguma divergência na explicação do princípio da entidade contabilística, pois os objectivos do plano (principalmente, no que diz respeito à consolidação de contas) assim o exigem. Quanto aos princípios orçamentais, tal como o POCP, o POC-Educação não faz qualquer referência, o que o diferencia do POCAL.

Por analogia ao plano enquadrador, o POC-Educação define, para o cálculo das amortizações o critério das quotas constantes (pontos 4.2.10 e 4.1.13:4985). De acordo com o ponto 2.7 do plano está prevista a criação de provisões para os casos a que estejam associados riscos (nomeadamente, aplicações de tesouraria, cobranças duvidosas, depreciação de existências, obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso, etc) e em que não se trate de uma simples estimativa de um passivo certo. Outra das especificidades do presente plano foi a desagregação das conta 42-«*Imobilizado corpóreo*» e 64-«*Custos com o pessoal*» (ponto 1.6).

Um dos aspectos inovadores do POC-Educação é a inserção de normas¹¹⁸ de consolidação de contas dos grupos públicos. Conforme o ponto 12.1 do POC-Educação “*A informação contabilística produzida pelas entidades contabilísticas constitui uma informação fragmentada que fica muito longe de satisfizer as necessidades informativas das entidades nos dois últimos patamares...*” pelo que, deste modo, “*...torna-se necessário consolidar informação financeira que melhore o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e pelos responsáveis políticos e que leve à criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo grupo...*”. Com este processo pretende-se, potenciar o controlo legal e político do “grupo público”¹¹⁹ e instaurar uma política e cultura de gestão de grupo, ao mesmo tempo que se procura facilitar a comparabilidade temporal e espacial, constituindo também um factor de transparência da informação pública (§ 3 e 4:5042). Contudo, convém referirmos que apesar de o POC-Educação estabelecer as regras para efeitos de consolidação de contas, não avançou com o processo de consolidação orçamental tendo normalizado, somente, o processo de

¹¹⁸ Não se prevê aquando a elaboração do POC-Educação, a consolidação orçamental, aplicando-se, por isso, as normas apenas à informação financeira e patrimonial.

¹¹⁹ Consideram-se “grupos públicos”, as universidades e os institutos politécnicos e as entidades que satisfaçam a definição de “entidade-mãe” (entidade que controla uma ou mais entidades) (n.º 4, art.º 5.º).

consolidação da informação financeira patrimonial. Independentemente de procederem à elaboração das contas anuais, os organismos obrigados a consolidar¹²⁰, deverão ainda elaborar: o relatório de gestão consolidado, o balanço consolidado, a demonstração de resultados por natureza consolidados, os anexos às demonstrações financeiras consolidados, os quais ficam sujeitos à certificação legal de contas (n.º 2 e 3, art.º 5.º).

O POC-Educação prevê, como sistema obrigatório a implementação da contabilidade analítica¹²¹. Os objectivos deste tipo de contabilidade são (ponto 2.8):

“a) A obtenção e justificação do custo por actividades intermédias (centros auxiliares, serviços administrativos e financeiros, órgão de gestão, etc) e actividades finais (curso, disciplina, refeição, bem ou produto final para venda ou para activo, serviço externo, etc). Assim, pretende-se obter:

- Nas escolas de ensino não superior, o custo de cada turma, o custo por aluno e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade externa;*
- Nas faculdades, escolas ou institutos de ensino superior, o custo dos serviços internos, o custo por curso, disciplina e aluno, o custo de cada projecto de investigação e o custo de outras actividades internas, bem como da prestação de serviços à comunidade;*
- Nas outras entidades públicas, o custo por actividade, unidade ou serviço;*

b) Obter informação do valor dos custos dos serviços públicos que têm como contraprestação um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse valor exigido ao utilizador desses serviços públicos. Assim, pretende-se comparar os proveitos directos com os custos directos e os proveitos directos com os custos totais de cada uma destas actividades, como por exemplo, informação dos custos directos e dos proveitos directos de um curso de mestrado, bem como do resultado económico através da diferença entre os proveitos directos e os custos totais (incluindo parte dos custos de estrutura da instituição ou entidade);

c) Calcular os custos, proveitos e resultados de actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador (por exemplo um serviço especializado à comunidade externa da entidade);

d) Apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas da produção de bens ou prestação de serviços;

e) Justificar a ampliação de receitas provenientes de entidades externas da produção de bens ou prestação de serviços;

f) Valorizar os activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos do registo na contabilidade patrimonial;

g) Analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os proveitos reais para o caso das actividades referidas na alínea c);

h) Proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão;

i) Proporcionar informação adequada que permita a elaboração de mapas de demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no n.º 8.4. - «Notas sobre a contabilidade analítica» do anexo às demonstrações financeiras.”.

¹²⁰ Convém referirmos que de acordo com o definido no ponto 12.4.3 do plano, “A “ entidade-mãe” fica dispensada de elaborar as demonstrações financeiras consolidadas quando, na data a que se referem as suas demonstrações financeiras, o conjunto das entidades a consolidar, com base nas suas últimas contas anuais aprovadas, não ultrapassar dois ou três limites a seguir indicados:

- a) Total do balanço - 5 milhões de euros;*
- b) Total dos proveitos - 10 milhões de euros;*
- c) Número de trabalhadores utilizados - 250.*

Quando tenha deixado de se ultrapassar dois dos limites definidos no número anterior, este facto não produz efeitos, em termos de aplicação de dispensa aí referida, senão quando se verifique durante dois exercícios consecutivos.”.

¹²¹ Refira-se que o exercício económico na contabilidade analítica é o ano lectivo, ou seja, de 1 de Outubro/N a 30 de Setembro/N+1, devendo contudo obter informação dos custos e proveitos de actividades, produtos ou serviços cuja duração não seja coincidente com o exercício económico (ponto 2.8.5).

4.3.3. POCMS

Tendo em conta a especificidade do sector da saúde e, de acordo com o previsto no n.º 1 do art.º 5.º do POCP, procedeu-se, à semelhança do POCAL e do POC-Educação, à aprovação do POCMS.

As razões que levaram à elaboração do POCMS são as seguintes (§3:5251): o cumprimento dos objectivos específicos definidos para o POCP em termos de contas nacionais para o sector da saúde, a adequação e o ajustamento do POCSS e o alargamento do âmbito de aplicação previsto no POCSS, tornando o POCMS obrigatório ao Serviço Nacional de Saúde e aos serviços dependentes do Ministério da Saúde.

Deste modo, o n.º 1 do art.º 2.º relativo ao âmbito de aplicação do POCMS refere que o mesmo é obrigatoriamente aplicável a todos os serviços e organismos do Ministério da Saúde, bem como aos organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública. De acordo com o n.º 2 do mesmo artigo, o POCMS aplica-se também às organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente, das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos dessas entidades.

Contrariamente a todos os planos estudados, o POCMS é o primeiro plano a considerar a selecção de uma amostra, de um conjunto de organismos com autonomia administrativa e financeira integrados no seu âmbito de aplicação, para a sua implementação, a fim de testar a sua correcta aplicabilidade e detectar possíveis deficiências (n.º 1, art.º 5).

O POCMS, à semelhança do POC-Educação, faz referência à obrigatoriedade de consolidar informação financeira que auxilie o processo de tomada de decisão pelos responsáveis financeiros e políticos, e que proporcione a criação de uma cultura de apresentação de contas intra-entidades pertencentes a um mesmo subconjunto do Ministério da Saúde (ponto 12). Porém, o art.º 6.º define que as normas de consolidação de contas do sector serão aprovadas por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde, depois de ouvida a CNCAP.

Relativamente à apresentação das peças contabilísticas, o POCMS prevê a apresentação do balanço, da demonstração de resultados, dos mapas de execução orçamental, dos mapas de fluxos de caixa, do mapa da situação financeira, dos anexos às demonstrações financeiras, do relatório de gestão e do parecer do órgão fiscalizador (ponto 2:5251). No que concerne aos mapas de execução orçamental, o POCMS faz referência a dois tipos de documentos, consoante os objectivos que prosseguem (ponto 2.3:5252):

- 1) documentos que fazem face às necessidades do sector da saúde:
 - b) mapa de origem e aplicação de fundos;
 - c) orçamento económico/programa;
 - d) mapas de acompanhamento e controlo;
 - e) alterações aos mapas de origem e aplicação de fundos;
- 2) documentos que fazem face às necessidades específicas do OE:
 - a) mapas do orçamento financeiro;
 - b) mapas da execução controlo orçamental (despesa e receita);
 - c) mapas das alterações orçamentais.

Ajustando o plano base ao sector da saúde, o POCMS criou a conta 264-«*Regularização de dívidas por ordem do tesouro*».

À semelhança do POCAL, o presente plano refere os princípios orçamentais que devem ser seguidos na elaboração e execução do orçamento das instituições do Ministério da Saúde (ponto 3.1:5255): anualidade, unidade e universalidade, equilíbrio, especificação, não consignação e não compensação. No tocante aos princípios contabilísticos, prevê os mesmos que os referidos pelo POCP e POCAL (ponto 3.2:5255).

Para o cálculo das amortizações, o POCMS define o critério das quotas constantes (ponto 4.2.10:5257).

O POCMS faz ainda referência à constituição de provisões cujas taxas de percentagem são divergentes das definidas pelo POCP, POCAL e POC-Educação (ponto 2.7.1:5253).

O POCMS só impõe a obrigatoriedade da elaboração da contabilidade analítica apenas para as instituições do Serviço Nacional de Saúde (hospitais e outros serviços e organismos) para as quais exista um plano de contabilidade analítica (ponto 2.8:5254)¹²².

Contrariamente ao POCP, e de igual modo que o POCAL e o POC-Educação, o POCMS faz referência à adopção, por parte dos organismos pertencentes ao Ministério da Saúde, de um SCI (ponto 2.8:5254).

¹²² A este propósito ver Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais (3.ª ed.) de 2004.

4.3.4. POCISSSS

A segurança social ao abrigo dos art.^{os} 2.º e 5.º do POCP, integra o conjunto de serviços e organismos que devem aplicar o plano enquadrador. De acordo com o preâmbulo do presente plano, as instituições abrangidas pelo mesmo “...*vêm relançadas as bases do controlo orçamental na óptica do reforço da transparência deste sector da Administração Pública e da sua responsabilidade no acompanhamento da execução orçamental e das envolventes financeiras que lhe estão subjacentes.*”. Acresce ainda que o POCISSSS ao permitir o tratamento normalizado de toda a informação financeira para efeitos de integração na contabilidade nacional constitui também um instrumento primordial de controlo orçamental e uma fonte fiável de informação económico-financeira para a gestão (§5 e 6:536).

O POCISSSS aplica-se obrigatoriamente a todas as instituições do sistema de solidariedade e de segurança social (ISSSS) bem como, às instituições do sector das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira¹²³ (art.º 2.º).

De forma análoga ao POCP, o POCISSSS estabelece como obrigatório a apresentação das mesmas peças contabilísticas, à excepção da obrigatoriedade das instituições elaborarem documentos previsionais, tais como, os planos plurianuais de actividades, plano anual, orçamento e plano financeiro. Por outro lado, dada a natureza e as atribuições das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social, introduz alterações ao balanço e à demonstração de resultados, como por exemplo a introdução das contas 266-«*Prestações socais*», 633-«*Prestações sociais*» e 723-«*Contribuições para a segurança social*» (ponto 2.2:538).

De acordo com o ponto 2.7.1, o POCISSSS, à semelhança do POC, define as percentagens para a constituição de provisões dos créditos em mora relativos a cobranças duvidosas.

O presente plano diferencia-se do POCP ao prever a distribuição do resultado do exercício que, comparativamente com o POCAL se realiza de forma distinta (ponto 2.7.3:540). Por outro lado, prevê ainda, o preenchimento de livros de escrituração para efeitos de relevação contabilística, entre os quais, o diário, o razão e o inventário (ponto 2.8.1:540).

Quanto à contabilidade analítica, o ponto 2.8.2 do plano, estipula que as instituições que fazem parte do sistema de solidariedade e de segurança social deverão “...*criar os centros de custos, regras e mapas adequados que a cada momento a dinâmica de gestão do sistema determine.*”.

¹²³ A estrutura orgânica dos sistemas de solidariedade e de segurança social, bem como do orçamento da segurança social e da respectiva conta, encontra-se definida na Lei n.º 32/02 de 20 de Dezembro, que aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social.

Por analogia aos restantes planos sectoriais públicos, o POCISSSS menciona que as ISSSS também deverão adoptar um SCI (ponto 2.9:540). Porém, não faz qualquer referência aos objectivos e às regras do SCI contrariamente ao POCAL e ao POC-Educação.

No que concerne aos princípios orçamentais e contabilísticos, o POCISSSS contempla-os, sendo que para os primeiros segue de muito perto o POCMS e, para os outros o plano base (ponto 3:540). Relativamente aos critérios de valorimetria convém assinalarmos que o presente plano adopta o método das quotas constantes para o cálculo das amortizações (ponto 2.7.2:539).

Por último, à semelhança do POC-Educação, o presente plano prevê a consolidação de contas para as ISSSS acrescentando que as normas serão “...*definidas oportunamente*.” (ponto 12:592). Para Duarte *et al.* (2002) a consolidação de contas prevista no POCISSSS tem por objectivo elaborar as demonstrações financeiras de um conjunto de ISSSS, como se de uma única entidade contabilística se tratasse.

4.4. O POCP e os planos sectoriais públicos: análise comparativa

No presente ponto, efectuamos uma análise comparativa do POCP e dos planos sectoriais públicos (Quadro 1.18). Posteriormente, apresentamos os documentos de prestação de contas das entidades abrangidas pelo POCP e planos sectoriais públicos de acordo com a Instrução n.º 1/04 do TC (Quadro 1.19) e das entidades abrangidas pelo POCAL de acordo com a Resolução n.º 4/01 do TC (Quadro 1.20). No que concerne aos documentos de prestação de contas agrupamos os mesmos em três partes: óptica orçamental, óptica patrimonial e económica e outros documentos.

Quadro 1.18. Análise comparativa do POCP e dos POC's públicos - Resumo

Especificação	POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS
Âmbito de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> Organismos da administração central, regional e local que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública, bem como a segurança social; Organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE. 	<ul style="list-style-type: none"> Autarquias locais, áreas metropolitanas, assembleias distritais, associações de freguesias e de municípios de direito público e outras entidades que, por lei, estejam sujeitas à aplicação do regime de contabilidade das autarquias locais. 	<ul style="list-style-type: none"> Serviços e organismos do Ministério da Educação, organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública; Organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a educação ou que dependam, directa ou indirectamente das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos das mesmas entidades. 	<ul style="list-style-type: none"> Serviços e organismos do Ministério da Saúde, organismos autónomos sob sua tutela que não tenham natureza, forma e designação de empresa pública; Organizações de direito privado sem fins lucrativos cuja actividade principal seja a saúde ou que dependam, directa ou indirectamente das entidades referidas anteriormente, desde que disponham de receitas maioritariamente provenientes do OE e/ou dos orçamentos privativos das mesmas entidades. 	<ul style="list-style-type: none"> Instituições do sistema de solidariedade e segurança social e instituições do sector das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.
Regime simplificado	Não prevê	<p>Receita anual das autarquias locais < 1 585 800,00 €. (se < 5000 * I_{100FP})</p> <p>Sem a utilização do método das partidas dobradas.</p>	<p>Quando os serviços ou organismos reúnam cumulativamente as seguintes condições:</p> <p>a) estejam dispensados de remessa das contas ao TC - Resolução n.º 4/2004 da 2.ª Secção do TC</p> <p>b) não sejam dotados de autonomia administrativa e financeira;</p> <p>c) estejam integrados num grupo público.</p> <p>d) a entidade-mãe ou outra intermédia do grupo assegure a expressão patrimonial e dos resultados desse serviço ou organismo.</p>	Não prevê	Não prevê

Quadro 1.18. Análise comparativa do POCP e dos POC's públicos - Resumo (cont.)

Especificação	POCP	POCAL		POC-Educação		POCMS	POCISSSS
Método de registo	Digráfico	Regime simplificado	Regime geral	Regime Simplificado	Regime geral	Digráfico	Digráfico
		Digráfico	Digráfico (na contabilidade patrimonial e orçamental).	Digráfico. Reestruturação da classe 0, criação de novas contas.	Digráfico		
RLE distribuído	Não faz qualquer referência.	Quando houver saldo positivo na conta 59-« <i>Resultados Transitados</i> », o seu montante poderá ser repartido da seguinte forma: a) Reforço do património (até 20% do activo líquido); b) Constituição ou reforço de reservas (no valor mínimo de 5% do RLE (ponto 2.7.3)		Não faz qualquer referência.		Não faz qualquer referência.	O saldo da conta 59-« <i>Resultados transitados</i> » será transferido para as diversas contas de reservas, de acordo com a orientação expressa anualmente pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (ponto 2.7.3).
SCI	Não faz qualquer referência.	Prevê (matéria desenvolvida no plano - ponto 2.9).		Prevê (matéria desenvolvida no plano - ponto 2.9).		Prevê (matéria desenvolvida no plano - ponto 2.9).	Prevê (matéria <u>não</u> desenvolvida no plano - ponto 2.9).
Consolidação de contas	Não prevê	Não prevê		Prevê (matéria desenvolvida no plano - ponto 12).		Prevê (matéria <u>não</u> desenvolvida no plano). É referido, no plano, que as normas de consolidação de contas serão aprovadas por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e da Saúde, ouvida a CNCAP (ponto 12).	Prevê (matéria <u>não</u> desenvolvida no plano). É referido, no plano, que as normas de consolidação de contas serão aprovadas por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e do Trabalho e da Solidariedade, ouvida a CNCAP (ponto 12).

Quadro 1.19. Documentos de prestação de contas - Instrução n.º 1/04 do TC

		Pontos dos planos				Regime	
		POCP	POC-Educação	POCMS	POCISSSS	Geral	Simplificado
Óptica orçamental	Mapas de controlo orçamental da despesa e da receita	7.1/7.2	7.1/7.2	7.1/7.2	7.1/7.2	●	●
	Mapa de fluxos de caixa	7.3	7.3	7.3	7.3	●	●
	Mapa de descontos e retenções	-	7.5.1	7.5.1	7.5.1	a)	a)
	Mapa de entrega de descontos e retenções	-	7.5.2	7.5.2	7.5.2	a)	a)
	Mapas de alterações orçamentais da despesa e da receita	8.3.1-1/8.3.2-2	8.3.1-1/8.3.2-2	8.3.1-1/8.3.2-2	8.3.1-1/8.3.2-2	●	●
	Mapas do orçamento da despesa e da receita	-	7.7.2	7.7.2	7.7.2	-	-
	Contratação administrativa: situação dos contratos	8.3.2-1	8.3.2-1	8.3.2-1	8.3.2-1	●	●
	Contratação administrativa: formas de adjudicação	8.3.2-2	8.3.2-2	8.3.2-2	8.3.2-2	●	●
	Mapa de execução de programas e projectos de investimentos	8.3.3	8.3.3	8.3.3	8.3.3	●	●
	Mapa das transferências correntes de despesas e de receitas	8.3.4-1/8.3.4-4	8.3.4-1/8.3.4-4	8.3.4-1/8.3.4-4	8.3.4-1/8.3.4-4	●	●
	Mapa das transferências de capital de despesas e de receitas	8.3.4-2/8.3.4-5	8.3.4-2/8.3.4-5	8.3.4-2/8.3.4-5	8.3.4-2/8.3.4-5	●	●
	Mapa de subsídios concedidos - Despesa	8.3.4-4	8.3.4-4	8.3.4-4	8.3.4-4	●	●
	Mapa de subsídios obtidos - Receita	8.3.4-6	8.3.4-6	8.3.4-6	8.3.4-6	●	●
	Mapa da situação e evolução da dívida e juros	8.3.6	8.3.6	8.3.6	8.3.6	●	-
Óptica patrimonial e económica	Balanço	5	5	5	5	●	-
	Demonstração de resultados	6	6	6	6	●	-
	Desenvolvimento das despesas com o pessoal	-	7.6	7.6	7.6	a)	a)
	Mapa da situação financeira	-	7.4a) e)	7.4b)	7.4a)	a)	a)
	Mapa sobre a decomposição das dívidas de terceiros	-	-	7.8c)	-	a)	-
	Orçamento financeiro (aplicação e origem de fundos próprios)	-	-	7.9.1/7.9.2c)	-	a)	-
	Orçamento económico (custos e perdas; proveitos e ganhos)	-	-	7.10.1/7.10.2c)	-	a)	-
	Notas ao balanço e à demonstração de resultados	8.2	8.2	8.2	8.2	●	-
	Mapa dos activos de rendimento fixo e variável	8.3.5-1/8.3.5-2	8.3.5-1/8.3.5-2	8.3.5-1/8.3.5-2	8.3.5-1/8.3.5-2	●	●
Outros documentos	Relatório de gestão	-	13	13	13	●	●
	Caracterização da entidade	8.1	8.1	8.1	8.1	●	●
	Norma de controlo interno d)	-	2.9	2.9	2.9	●	●
	Guia de remessa de conta	-	-	-	-	●	●
	Acta da reunião de apreciação das contas pelo órgão competente	-	-	-	-	●	●
	Relação dos documentos de receita e de despesa	-	-	-	-	●	●
	Certidões ou extractos dos saldos bancários reportados ao fim do exercício	-	-	-	-	●	●
	Certidões dos juros obtidos no exercício	-	-	-	-	●	●
	Reconciliações bancárias	-	-	-	-	●	●
	Síntese das reconciliações bancárias	-	-	-	-	●	●
	Relação de acumulação de funções	-	-	-	-	●	●
	Balancetes antes e após o apuramento dos resultados, devidamente identificados	-	-	-	-	●	-
	Relatório e parecer do órgão de fiscalização e cópia da certificação legal de contas, quando emitidas	-	-	-	-	●	-

a) Quando aplicável nos termos dos planos em vigor; b) Incluindo a decomposição das contas 797 e 697; c) Obrigatório apenas para as entidades que utilizam o POCMS; d) Deve incluir as normas relativas ao Fundo de Maneio e fazer-se acompanhar de indicação, das acções inspectivas levadas a efeito, nos últimos três anos, pelo órgão de controlo interno; e) Carácter facultativo.

Fonte: adaptado da Instrução n.º 1/04 da 2.ª Secção do TC.

Quadro 1.20. Documentos de prestação de contas - Resolução n.º 4/01 do TC

		Pontos do POCAL	N.º do documento do TC	Resolução 4/2001 do TC	
				Montante anual de receita igual ou superior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública (=> 1 588 300,00€)	Montante anual de receita inferior a 5000 vezes o índice 100 da escala indiciária das carreiras do regime geral da função pública (=< 1 588 300,00 €)
Óptica orçamental	Orçamento (Resumo)	7.2	4	-	-
	Orçamento	7.2	5	-	-
	Mapa de controlo orçamental da despesa	7.3.1	6	●	●
	Mapa de controlo orçamental da receita	7.3.2	7	●	●
	Plano plurianual de investimentos	7.1	3	-	-
	Mapa de execução do plano plurianual de investimentos	7.4	8	-	-
	Mapa de fluxos de caixa	7.5	9	●	●
	Mapa das contas de ordem	7.5	10	●	●
	Mapa de operações de tesouraria	7.6	11	●	●
	Modificações do orçamento - receita	8.3.1-1	14	-	-
	Modificações do orçamento - despesa	8.3.1-2	15	-	-
	Modificações ao plano plurianual de investimentos	8.3.2	16	-	-
	Contratação administrativa - situação dos contratos	8.3.3	17	●	-
	Mapa das transferências correntes - despesa	8.3.4-1	18	-	-
	Mapa das transferências de capital - despesa	8.3.4-2	19	-	-
	Mapa das transferências correntes - receita	8.3.4-4	21	-	-
	Mapa das transferências de capital - receita	8.3.4-5	22	-	-
	Mapa de subsídios concedidos	8.3.4-4	20	-	-
Mapa de subsídios obtidos	8.3.4-6	23	-	-	
Óptica patrimonial e económica	Balanço	5	1	●	-
	Demonstração de resultados	6	2	●	-
	Notas ao balanço e à demonstração de resultados	8.2	3	-	-
	Mapa dos activos de rendimento fixo	8.3.5-1	24	-	-
	Mapa dos activos de rendimento variável	8.3.5-2	25	-	-
	Empréstimos	8.3.6-1	26	●	●
	Mapa sobre outras dívidas a terceiros	8.3.6-2	27	-	-
	Relatório de gestão	13	28	●	●
Outros documentos	Relação nominal dos responsáveis e montantes auferidos			●	●
	Caracterização da entidade	8.1	12	●	●
	Guia de remessa	-	29	●	●
	Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta	-	30	●	●
	Norma do controlo interno e suas alterações	2.9	31	●	-
	Resumo diário de tesouraria	12.2-9	32	●	-
	Síntese das reconciliações bancárias	-	33	●	●
	Mapa de fundo de maneoio	-	34	●	●

5. ESTRUTURA CONCEPTUAL PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA

5.1. O que é uma estrutura conceptual?

Segundo Vela Bagues (1992:111), a estrutura conceptual¹²⁴ da contabilidade “...*existe faz tempo, não é nova.*”. Também, Tua Pereda (2002) partilha da mesma opinião, quando refere que as estruturas conceptuais não são novas, pois desde as suas origens que a regulamentação contabilística tem tratado de escrever os seus fundamentos conceptuais.

A origem do interesse pelo conceito de estrutura conceptual deve-se, na opinião de Alexander e Britton (1993), a duas razões fundamentais:

- ao reconhecimento de que a regulamentação específica detalhada é ineficaz, pois qualquer forma particular de transacção sai fora dos normativos existentes; e
- porque se trata de uma invasão de propostas formais de vários corpos e indivíduos que procuram aderentes para a sua teoria.

De acordo com Lima Santos (1999:525 e 526), o termo estrutura conceptual é aferido a uma organização de conceitos e entendimentos que funcionam como um todo, em dependência do mesmo; é, pois, uma construção lógico-dedutiva cuja importância se avalia nas vantagens percebidas pelos utilizadores da informação financeira. Castelo Branco e Lima Rodrigues (2000a:198) reafirmam o consenso em torno da importância das estruturas conceptuais pelo facto de estas servirem como suporte ao processo de elaboração de normas de contabilidade, ou seja, pela utilidade percebida pelos preparadores da informação contabilística.

A definição mais completa acerca da estrutura conceptual é, segundo diversos autores, a apresentada pelo FASB (1976:112). Este organismo define estrutura conceptual como:

“...uma constituição, um sistema coerente de objectivos interrelacionados e de fundamentos que podem originar normas coerentes e que prescrevem a natureza, a função e os limites da Contabilidade e das demonstrações contabilísticas. Os fundamentos representam os conceitos subjacentes à Contabilidade, conceitos que guiam a escolha dos factos a contabilizar, a mensuração dos mesmos factos, e os meios de resumi-los e comunicá-los às partes interessadas. Os conceitos desta natureza são fundamentais porque deles emergem outros conceitos e porque eles constituirão as referências necessárias para estabelecer, interpretar e aplicar as normas contabilísticas e de informação.”.

¹²⁴ Dada a controvérsia existente na tradução de «*Conceptual Framework*» optamos por seguir o que consta na tradução da norma do IASB efectuada pela OROC. Porém, para um melhor entendimento desta terminologia aconselhamos a leitura do artigo publicado por Matos de Carvalho (1999:228).

Para uma abordagem genérica, do tema estrutura conceptual, aconselhamos a leitura da dissertação de mestrado de Rua, Susana. (Junho, 2004). Estrutura Conceptual para a Contabilidade Pública.

Segundo Gabás Trigo (1991:19), a estrutura conceptual consiste numa “...teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estrutura lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas contabilísticas de cumprimento obrigatório.”. Mais recentemente, Colasse (2001:27) entende estrutura conceptual como “...um texto que, com a finalidade da normalização das práticas, destina à contabilidade a satisfação das necessidades de informação predefinidas e, ao mesmo tempo, impõe-lhe um conjunto de princípios e de conceitos que se pretendem coerentes.”.

Gabás Trigo e Bellostas Pérez-Grueso (2000) referem que a estrutura conceptual define--se como um corpo teórico e doutrinal desenvolvido através de uma metodologia específica de trabalho, segundo a qual a contabilidade se concebe como sistema de informação, cuja finalidade é atender as necessidades dos utilizadores de informação financeira.

Paralelamente, Vela Barges (1992:111) afirma que, vulgarmente, se considera a estrutura conceptual como o suporte sobre o qual devem repousar o estabelecimento e a interpretação das normas de contabilidade.

A posição do FASB, sintetizada por Tua Pereda (1996:23), atribui à estrutura conceptual da informação financeira os seguintes propósitos:

- servir de guia para o estabelecimento de normas contabilísticas¹²⁵;
- orientar os utilizadores na aplicação dessas normas;
- constituir um ponto de referência para a resolução de questões específicas na ausência de normas concretas;
- fixar os limites da discricionariedade na elaboração das demonstrações financeiras;
- aumentar o conhecimento e a confiança nas demonstrações financeiras por partes dos utilizadores; e
- permitir a sua comparabilidade.

A AECA (1999) estabelece como finalidades da estrutura conceptual as seguintes:

- estabelecer um ponto de referência comum entre os elaboradores, utilizadores e auditores da informação financeira;
- servir de orientação para a elaboração de normas contabilísticas e para a sua aplicação a factos concretos;
- apresentar critérios para julgar a validade das normas contabilísticas perante situações específicas, assim como para resolver a resolução de possíveis conflitos entre elas;

¹²⁵ Laínez Gadea e Pérez-Grueso (1995) partilham desta opinião quando admitem a estrutura conceptual como guia de orientação para a elaboração de normas internacionais de contabilidade e não como modelo a seguir.

- facilitar a compreensão da informação financeira e com isto, potenciar a sua comparabilidade e a credibilidade e confiança na regulamentação contabilística;
- facilitar a adaptação da contabilidade financeira ao meio envolvente; e,
- dar cumprimento ao requisito de imagem fiel imposto pela legislação e lógica contabilística das contas anuais.

5.2. Elementos de uma estrutura conceptual

*“A estrutura conceptual é um conjunto de reflexões sobre a forma como devem ser elaboradas e aplicadas as normas contabilísticas. De um ponto de vista técnico, pode definir-se como “...uma interpretação técnica da teoria geral da Contabilidade, mediante a qual se estabelecem, por meio de um **itinerário lógico-dedutivo**, os fundamentos teóricos em que se baseia a informação financeira.” (Tua Pereda, 2002:54 e 55)¹²⁶.*

A característica principal desses fundamentos é a sua orientação face à apresentação da informação financeira útil para a tomada de decisões económicas (Tua Pereda, 2002). De acordo com Tua Pereda (1996) o itinerário lógico-dedutivo corresponde a um percurso sequencial constituído pelas etapas dispostas no quadro 1.21.

Quadro 1.21. Itinerário lógico-dedutivo de uma estrutura conceptual

Etapas (Tua Pereda, 1996)	Conteúdo
1. Ambiente	Caracterização do ambiente e do reconhecimento das necessidades de informação por parte dos diferentes utilizadores da informação financeira.
2. Objectivos	Formulação dos objectivos a prosseguir com o sistema de informação e com as respectivas regras.
3. Características qualitativas ou requisitos	Enunciar quais as características qualitativas ou os requisitos que deve satisfazer a informação contabilística para que se possam atingir os objectivos fixados.
4. Pressupostos e princípios	Formular pressupostos e fixar os princípios contabilísticos que servirão de quadro de referência para a elaboração e aplicação das normas.
5. Conceitos básicos	Estabelecimento de alguns conceitos básicos como a definição de elementos das demonstrações financeiras.
6. Regras detalhadas	Fixação de regras para utilização por parte dos profissionais.

Contudo, verificam-se outros desenvolvimentos ao nível do conteúdo da estrutura conceptual. Assim, no quadro 1.22, apresentamos os pronunciamentos de Weygandt Kieso (1992) relativos à estrutura conceptual formulada pelas SFAC's do FASB e a posição do IASB.

¹²⁶ Realce nosso.

Quadro 1.22. Elementos de uma estrutura conceptual

Elementos	
Weygandt e Kieso, 1992 (FASB)	IASB
1. <u>Objectivos</u> da informação financeira, metas e finalidades da contabilidade e identificação dos utilizadores.	1. <u>Utilizadores e suas necessidades</u> de informação.
	2. <u>Objectivos</u> das demonstrações financeiras.
	3. <u>Hipóteses básicas</u> que servem de base para elaborar a informação financeira.
2. <u>Características qualitativas</u> da informação financeira e definição dos elementos das demonstrações financeiras.	4. <u>Características qualitativas</u> que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras.
3. <u>Critérios de implementação</u> das metas e finalidades da contabilidade, designadamente os critérios de reconhecimento (definição, mensuração, relevância e fiabilidade), os pressupostos ambientais (entidade económica, continuidade, unidade monetária e periodicidade), as hipóteses básicas (custo histórico, reconhecimento dos proveitos, balanceamento e divulgação total) e as restrições de implementação (custo-benefício, materialidade e prudência).	5. <u>Definição, reconhecimento e mensuração</u> dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras.
	6. <u>Conceitos</u> de capital e manutenção de capital.

5.3. Inexistência de uma estrutura conceptual em Portugal

Em Portugal, são vários os estudos¹²⁷ com tentativas de caracterizar uma estrutura conceptual para a contabilidade. Nesses estudos, observamos que é geralmente aceite que os «pilares» conceptuais da contabilidade são os seguintes: utilizadores das demonstrações financeiras; objectivos e características qualitativas das demonstrações financeiras; princípios contabilísticos e valorimetria dos elementos que constituem as demonstrações financeiras.

Apesar destas intenções conceptuais, o POC, considerado, pelo mundo empresarial e pela comunidade académica, o esteio da normalização contabilística em Portugal, apenas faz referência aos destinatários da informação financeira, às características qualitativas e aos princípios contabilísticos (conforme já referido). Deste modo, este normativo não apresenta as principais definições dos elementos das demonstrações financeiras pelo que na opinião de Bernardes (2001:136) “...é manifesta a sua insuficiência por exemplo em áreas conceptuais ligadas à contabilidade de custos ou ao controlo de gestão; e respeita muito mal o itinerário lógico-dedutivo de um quadro conceptual de informação financeira quer na sua vertente

¹²⁷ Salientamos os estudos elaborados por Castelo Branco e Lima Rodrigues (2000a e b) e Guimarães (1998).

conceptual mais ampla quer nas formulações que lhe são dadas pelo FASB ou pelo IASC”. Entretanto, em 1997, a CNC, através da DC 18, apresentou uma «perspectiva conceptual» acerca da preparação e apresentação das demonstrações financeiras. De acordo com o disposto na DC 18 tal perspectiva assenta em quatro níveis (Quadro 1.23):

Quadro 1.23. Perspectiva conceptual segundo a DC 18

Perspectiva conceptual (DC 18)	
1.	<u>Objectivos</u> das demonstrações financeiras (faz referência aos mesmos que o POC alterando apenas o termo “resultados” por “desempenho”, talvez por influência da estrutura conceptual formulada pelo IASB).
2.	<u>Características</u> qualitativas e componentes principais das demonstrações financeiras (no que concerne ao primeiro aspecto não faz qualquer menção, ficando a prevalecer, desta maneira, as definidas no POC; quanto às componentes das demonstrações financeiras nada refere; alerta-se, porém, para o facto de estas componentes também não estarem tratadas no POC).
3.	<u>Reconhecimento e mensuração</u> dos elementos das demonstrações financeiras (não faz qualquer referência ficando a respeitar-se o definido pelo POC).
4.	<u>Conceitos</u> de capital e manutenção de capital (nada refere relativamente a esta matéria).

A DC, em análise, estabelece, ainda, uma hierarquia¹²⁸ de princípios contabilísticos geralmente aceites no sentido de privilegiar uma perspectiva conceptual de substância económica para o relato financeiro: os constantes do POC, os constantes das directrizes contabilísticas e, por último, os divulgados nas NIC’s emitidas pelo IASB. Para Bernardes (2001:135) o facto da CNC estabelecer esta hierarquia traduz o “...*reconhecimento implícito de que o POC não constitui um quadro geral de princípios e de conceitos sobre o qual possa fundar a elaboração das demonstrações financeiras para que elas respeitem o objectivo “supremo” da “imagem fiel”.*”.

A CNC, na DC 18, faz referência à necessidade de se estabelecer uma estrutura conceptual sustentada na realidade económica para actuar como orientação geral, constituída por um conjunto de princípios, normas e procedimentos que sejam de aceitação geral (1996, ponto 3, §3).

Como verificamos anteriormente, o normativo português é fortemente marcado pela existência de lacunas conceptuais quer na contabilidade privada quer na contabilidade pública. Mas, será que existe, realmente, a necessidade de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública? Se sim:

- qual deverá ser a sua composição?

¹²⁸ Esta hierarquia não se aplica, no entanto, à contabilidade pública e, demonstra a necessidade da CNCAP estabelecer a sua própria hierarquia.

- poderá esta, ter uma base única para as empresas e para as entidades da Administração Pública?

Estas são algumas das questões às quais pretendemos dar resposta no ponto seguinte.

5.4. Necessidade de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública

López González *et al.* (1994:36) mencionam que *“Um aspecto importante no desenvolvimento de qualquer construção teórica é o estabelecimento de um conjunto de definições dos seus elementos já que não existem dúvidas de que será uma grande ajuda para a clarificação e compreensão de toda a estrutura do sistema contabilístico considerado...”*.

Freitas (1999:14) afirma que *“...a definição do esquema conceptual pode ser, a nosso ver comum aos dois ramos de contabilidade, a pública e a privada, sendo requerida a introdução das alterações necessárias de forma a que cada um deles considere as especificidades das realidades que pretendem considerar.”*. Por sua vez, Vela Bargues (1992), considera que a concepção de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública não implica em absoluto romper com a ideia do estabelecimento de uma única estrutura conceptual para toda a contabilidade, opinião que também nós partilhamos.

Brusca Alijarde e Benito López (2002), num estudo empírico que realizaram no âmbito dos sistemas contabilísticos públicos, concluíram que apenas metade dos países, alvo de investigação¹²⁹, possui uma estrutura conceptual para a contabilidade pública e que os restantes países possuem uma estrutura conceptual implícita como é o caso de Portugal.

A contabilidade pública tem vindo a afastar-se de um conjunto de práticas tradicionais procurando afirmar-se em termos teóricos no quadro da modernização das Administrações Públicas nacionais através da implementação de planos sectoriais públicos. Nestes moldes, a concepção de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública parece-nos de todo conveniente, na medida em que representará um passo importante na normalização dessa mesma contabilidade. Aliás, refira-se que também esta, é a opinião da maior parte dos respondentes (65%) ao questionário aplicado por nós, quando inquiridos acerca da importância da existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública (ver ponto 1 da parte II). Como vantagens de uma estrutura conceptual para a contabilidade

¹²⁹ Os países sobre os quais recaiu este estudo totalizam 23 e dividem-se em:

- a) países da UE: Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Itália, Portugal, Reino Unido e Suécia;
- b) países europeus não pertencentes à UE: Ocidentais (Suíça e Noruega) e da Europa de Leste (Rússia);
- c) países da América do Norte: Canadá e Estados Unidos;
- d) países da América do Centro e do Sul: Argentina, Chile e México;
- e) países da Ásia: Japão e Coreia do Sul;
- f) países da Oceânia: Austrália e Nova Zelândia.

pública podemos apontar, entre outras, uma melhor compreensão das normas de contabilidade e das demonstrações financeiras pela aplicação de conceitos teóricos e de regras que se pautam por critérios de homogeneidade. As entidades públicas, sujeitas à contabilidade pública, têm sentido dificuldades na aplicação do POCP e dos planos sectoriais públicos, essencialmente no que diz respeito à classificação das «massas patrimoniais» (que não aparecem definidas nos planos), colocando em causa a consistência da sua aplicação. Para que se verifique uma perfeita normalização e harmonização contabilística é necessário colmatar as lacunas existentes no POCP, bem como nos planos sectoriais públicos. Assim, torna-se necessária a criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública (em nosso entender, esta estrutura conceptual deverá fazer parte do plano de contabilidade pública), que possibilite uma maior congruência de princípios e conceitos e, uma clara definição dos objectivos e das características da informação financeira.

Pires Caiado (2005), num artigo de opinião¹³⁰, afirma que “*A Contabilidade Pública, enquanto estiver dotada de um plano de contas, não parece que esteja carecida de uma estrutura conceptual.*”, posição que não corroboramos. Em nosso entender, os planos de contas públicos em vigor, carecem de muitos conceitos que demonstram ter uma relevância significativa no cumprimento dos vários objectivos da contabilidade pública como seja, permitir a comparabilidade da prestação de contas de entidades públicas distintas mas com a mesma actividade.

Por outro lado, Pires Caiado, no mesmo artigo, justifica a não necessidade de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, pelo facto de esta estar provida das normas de contabilidade para o sector público emitidas pelo IFAC. Parece-nos também, que esta razão não é totalmente válida, na medida em que as NICSP's estão fortemente influenciadas pelas normas de contabilidade empresariais para além, de não estarem a ser utilizadas no nosso país. As NICSP não têm em conta alguns aspectos específicos das entidades públicas, como por exemplo as diferenças na origem dos proveitos, o tratamento do activo imobilizado e o significado que pode atribuir-se aos resultados.

Vela Bargues (1991a) apresenta as seguintes razões fundamentais que justificam uma estrutura conceptual para a contabilidade pública (Quadro 1.24):

¹³⁰ www.min-financas.pt/cncap - Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública: *O POCP e a estrutura conceptual*.

Quadro 1.24. Razões para a existência de uma estrutura conceptual

Razões (Vela Bargues, 1991)
✓ a clara delimitação dos objectivos da informação contabilística pública, considerando as necessidades informativas dos utilizadores da referida informação.
✓ as características que compõem a informação contabilística.
✓ a necessidade de incluir a informação orçamental nas demonstrações financeiras, o que obriga a considerar o orçamento como um elemento adicional da estrutura conceptual.
✓ a definição de um conceito de entidade contabilística que defina claramente a organização a que as demonstrações financeiras dizem respeito.
✓ o significado do conceito de fundos próprios, a ausência de relações directas de propriedade entre a entidade e os utilizadores da informação.
✓ o significado de RLE essencialmente, tendo em conta que no âmbito público, este não pode ser utilizado como uma medida para a avaliação dos resultados alcançados.
✓ o reconhecimento das transacções, nomeadamente as relativas a custos e proveitos.

Muitos dos termos utilizados na contabilidade pública ou privada são iguais, existindo porém, outros que são específicos a cada uma das contabilidades, dado o sector onde se inserem. Pensamos que não existirá certamente, a necessidade de criar uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, totalmente distinta da do sector privado, mas que a sua elaboração, essencialmente no que diz respeito a termos semelhantes, deverá partir dessa estrutura conceptual.

PARTE II - PARTE EMPÍRICA

A segunda parte do nosso trabalho está estruturada em três pontos. No primeiro ponto, fazemos referência à aplicação de um questionário, bem como à análise dos seus resultados. Posteriormente, num segundo ponto, fazemos uma análise comparativa à prestação de contas de 2003 de alguns municípios portugueses e, por último, apresentamos a proposta do plano de contabilidade pública único.

1. QUESTIONÁRIO

1.1. Considerações gerais

Aquando do enquadramento teórico do tema em investigação levantaram-se algumas questões, de ordem teórica e prática, para as quais procuramos dar resposta imediata. Assim, pareceu-nos pertinente procurar, através de uma investigação empírica, opiniões de terceiros, relacionados directa ou indirectamente, com a contabilidade pública, por forma a confirmarmos as evidências assinaladas na primeira parte do nosso estudo, nomeadamente a fundamentação da escolha do tema.

De referir que os estudos empíricos realizados sobre contabilidade pública são escassos. Poderíamos apontar várias razões para justificar tal situação, no entanto, somos da opinião que o principal motivo fica a dever-se, sobretudo, ao facto de o tema, nos termos que se apresenta, actualmente, constituir um problema recente.

Genericamente, pretendemos conhecer o estado actual da contabilidade pública, através da “descoberta” das suas insuficiências e das necessidades informativas emergentes dos utilizadores (internos e externos) da informação financeira pública, contribuindo com a proposta de um plano de contabilidade pública único.

De modo a concretizar esta nossa pretensão, começamos por elaborar um questionário como forma de recolher dados sobre factos, atitudes e opiniões de indivíduos conhecedores do tema.

1.2. Objectivos da aplicação do questionário

O objectivo principal da aplicação do questionário consistiu em avaliar a possibilidade da existência de um único plano de contabilidade para a Administração Pública, bem como justificar a necessidade da definição de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública. Pretendemos apreciar as opiniões de práticos e teóricos sobre o estado da contabilidade pública, confirmando a existência, possivelmente desnecessária, dos diferentes planos sectoriais públicos, bem como a necessidade da definição dos elementos das demonstrações financeiras públicas e de outros conceitos de carácter orçamental, fundamentais para o desenvolvimento e compreensão da contabilidade em apreço.

Como objectivos específicos temos o propósito de conhecer:

- 1) o grau de importância da contabilidade pública para a gestão da Administração Pública;
- 2) as principais limitações e/ou insuficiências da contabilidade pública;
- 3) a importância da existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública;
- 4) a importância de uma estrutura conceptual que contemple, entre outros aspectos, conceitos como activo, passivo,..., cabimento, compromisso...
- 5) a opinião dos inquiridos, no que se refere à problemática existente em volta dos bens de domínio público;
- 6) o(s) documento(s) contabilístico(s) com maior utilidade para os utilizadores internos e externos da informação financeira pública; e
- 7) a importância dos organismos nacionais e internacionais no que diz respeito ao papel que desempenham na contabilidade pública.

1.3. Definição e caracterização da população

Foi nossa intenção, aplicar o questionário a um grupo restrito de inquiridos, em virtude das questões colocadas abarcarem matérias teóricas muito específicas. Caso contrário, poderia levar à obtenção de respostas incorrectas contribuindo para um tratamento de dados enviesado. Assim, e por motivos diversos, relacionados com a operacionalização de tal aspiração, decidimos aplicar o questionário aos:

- grupos de trabalho que elaboraram os planos de contabilidade pública (POCP, POAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS);

- corpos dirigentes da CNC, CNCAP, CTOC, OROC e Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES); e
- docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública, nas diferentes instituições do ensino superior público e privado português.

O questionário aplicado foi estruturado de forma igual para toda a população alvo.

Por forma a conhecermos em concreto a população, efectuamos as seguintes diligências, consoante a divisão por nós efectuada: grupos de trabalho, corpos dirigentes e docentes (Quadro 2.1):

Quadro 2.1. Diligências efectuadas para a definição da população

População	Diligências
Grupos de trabalho	<ul style="list-style-type: none"> • Para identificação dos indivíduos responsáveis pela elaboração dos diferentes planos sectoriais: <ul style="list-style-type: none"> - contacto com a CNCAP. Resultado: Negativo. - pesquisa na <i>internet</i> e nos livros publicados - Planos oficiais de contabilidade pública explicados. Resultado: Positivo. - indagação acerca do assunto a indivíduos de reconhecimento profissional na área.
Corpos dirigentes	Consulta dos organigramas das diferentes organizações nas páginas: www.oroc.pt ; www.min-financas.pt/cncap ; www.ctoc.pt ; www.adces.pt ; www.cnc.min-financas.pt .
Docentes	<ul style="list-style-type: none"> • Consulta do Guia de Candidatura - Acesso ao Ensino Superior Público - 2004, para identificação das instituições com cursos relacionados com as áreas de economia, contabilidade, gestão e afins. • Pesquisa no site das instituições de ensino superior, de informações relativas: <ul style="list-style-type: none"> - ao curso de interesse para o estudo, para identificação das disciplinas; - à identificação do responsável pela disciplina ou responsável pela coordenação do departamento no qual a disciplina se encontra afecta; e - à identificação de contactos (<i>email</i>, morada, telefone e outros).

Tentamos obter toda a informação necessária para identificar a população do estudo. Assim, a população é composta por 67 indivíduos.

1.4. Desenvolvimento e aplicação do questionário

O questionário foi desenvolvido com base na parte precedente ao estudo empírico, o que facilitou a identificação das variáveis a medir. Quanto ao tipo de questões, optamos, maioritariamente, por questões de escolha múltipla, oferecendo um amplo leque de respostas, juntamente com questões abertas (Exemplo: “Outra. Qual?...”), no sentido de obtermos informação qualitativa que complemente e contextualize a informação quantitativa obtida por outras variáveis.

Elaboramos também, questões de resposta simples que permitissem respostas fechadas (Exemplo: “Sim e Não; Nenhuma, Alguma e Muita”).

Relativamente ao tipo de escalas, utilizamos as escalas verbais com ordenação (designadas por escalas de *Lickert*) que permitem medir os níveis de discordância/ concordância, de utilidade e de importância (Exemplo: “1=Discordo totalmente,..., 5=Concordo totalmente”).

O questionário elaborado (ver Anexo I - Questionário) encontra-se estruturado em duas partes: a primeira referente à caracterização do inquirido e, a segunda, contempla as questões genéricas por forma a dar cumprimento aos objectivos estabelecidos.

Antes de procedermos à aplicação do questionário, propriamente dita, o mesmo foi sujeito a um pré-teste (aplicado a três indivíduos conhecedores do tema em estudo) com o intuito de avaliar o seu grau de compreensão e interpretação. De referir que após este pré-teste foram feitas alterações, de forma a clarificar algumas questões, daí resultando a versão final do questionário.

Optamos pela disponibilização do questionário numa página na *internet* (www.estgm.ipb.pt/cpublica) que possibilitava uma imediata inclusão das respostas numa base de dados. Assim, numa primeira tentativa de obtenção de respostas, foram enviados 67 questionários por *email* (onde constava o objectivo do nosso estudo, a descrição dos indivíduos a inquirir e a garantia da confidencialidade da informação prestada) aos inquiridos, em meados do mês de Fevereiro de 2005. A esta tentativa seguiram-se outras duas, relembrando o envio do *email* anterior, dado que o número de respostas recebidas, até à altura, era bastante diminuto. Por motivos relacionados com a informática, não foi possível, por parte de um grupo significativo de inquiridos, o preenchimento do questionário de acordo com o planeado, inicialmente, pelo que foram remetidos por correio, em meados do mês de Março, 27 questionários. Conforme foram chegando os questionários, remetidos pelo correio, foram-se introduzindo as respostas na base de dados, criada para o efeito.

No total conseguimos obter 40 respostas válidas (60%).

1.5. Análise dos resultados

1.5.1. Caracterização da amostra

As profissões que os respondentes apresentam, estão distribuídos em termos absolutos e relativos, conforme a tabela seguinte.

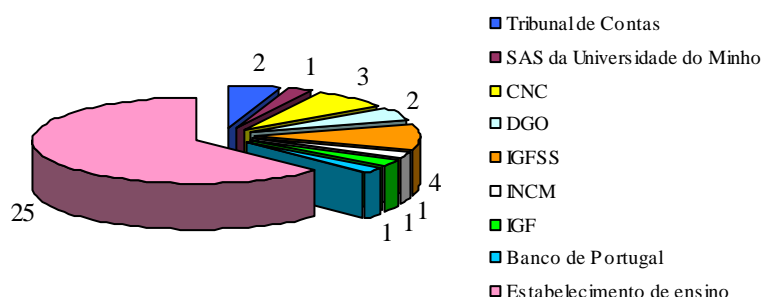
Tabela 2.1. Profissão dos respondentes

	Fi	fi	Σfi
Docente do ensino superior.....	25	63%	63%
Dirigente.....	2	5%	68%
Técnico.....	11	27%	95%
Técnico superior.....	2	5%	100%
Outra.....	0	0%	100%
Totais	40	100%	

Alguns dos respondentes assinalaram outra profissão na opção “Outra”. No entanto, pelo facto de os mesmos terem outra profissão específica, das referidas, resolvemos integrá-los nessas profissões. Da leitura da tabela 2.1 depreendemos que os respondentes são, maioritariamente, “Docentes do ensino superior” (63%) e “Técnicos” (27%).

O gráfico 2.1 apresenta as diferentes instituições onde os respondentes exercem a sua profissão.

Gráfico 2.1. Distribuição dos respondentes pelas instituições



Como se verifica no gráfico¹³¹, o maior número de respondentes ao questionário pertence a estabelecimentos de ensino (aliás, confirma o que já havíamos concluído na tabela 2.1). De seguida foram os que exercem a profissão no IGFSS (4).

Para uma melhor compreensão referente aos estabelecimentos de ensino a tabela 2.2 apresenta a distribuição dos respondentes por estabelecimento de ensino.

¹³¹ SAS - Serviços de Acção Social; IGFSS - Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social; INCM - Instituto Nacional da Casa da Moeda; IGF - Inspeção-Geral de Finanças.

Tabela 2.2. Distribuição dos respondentes por estabelecimento de ensino

Nome do estabelecimento de ensino	N.º de respondentes por estabelecimento
Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho	1
Escola Superior de Ciências Empresariais de Setúbal	3
Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão de Vila do Conde	1
Escola Superior de Gestão de Santarém	1
Escola Superior de Gestão de Tomar	1
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Leiria	1
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital	1
Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Portalegre	1
Escola Superior de Tecnologia e Gestão da Guarda	1
Faculdade de Economia de Coimbra	1
Instituto de Estudos Superiores de Contabilidade	1
Instituto Politécnico de Bragança	2
Instituto Politécnico de Castelo Branco	1
Instituto Politécnico do Cávado e do Ave	1
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro	2
Instituto Superior Entre Douro e Vouga	1
Instituto Superior Politécnico de Gaya	1
Universidade Fernando Pessoa	2
Universidade Lusíada	1
Universidade Lusófona	1
Total	25

A fim de confirmarmos a população seleccionada, questionamos os “Docentes do ensino superior” se leccionavam as matérias de contabilidade pública.

Gráfico 2.2. Docentes que leccionam as matérias de contabilidade pública



Pela análise do gráfico, verificamos que 67% dos docentes respondentes leccionam as matérias de contabilidade pública. Não responderam 20% dos respondentes. Confrontando estes dados com a tabela 2.1, observamos que dos respondentes que têm mais do que uma profissão, 18% são “Docentes do ensino superior”, dos quais apenas 5% leccionam as matérias de contabilidade pública.

A tabela 2.3 apresenta a distribuição dos respondentes ao nosso questionário por planos sectoriais públicos.

Tabela 2.3. Distribuição dos respondentes por planos sectoriais

	Fi	fi	$\sum fi$
POCP.....	6	38%	38%
POCAL.....	1	6%	44%
POC-Educação.....	4	25%	69%
POCMS.....	1	6%	75%
POCISSSS.....	4	25%	100%
Totais	16	100%	

Como se verifica na tabela anterior, 16 (num total de 40) respondentes ao nosso questionário, pertencem aos grupos de trabalho que tiveram por missão a elaboração dos diferentes planos de contabilidade pública. Sendo que 38% respondentes elaboraram o POCP, 6% o POCAL, 25% o POC-Educação, 6% o POCMS e 25% o POCISSSS.

1.5.2. Implementação do POCP e dos POC's públicos

1.5.2.1. Importância e avaliação da implementação dos POC's públicos

No que se refere à importância da implementação da nova contabilidade pública (através dos planos de contabilidade pública) para a gestão da Administração Pública portuguesa, 90% dos respondentes consideram importante e 10% não responderam. Com o intuito de conhecermos quais as razões que fundamentavam as respostas dos inquiridos apresentamos hipóteses de resposta (Tabela 2.4).

Tabela 2.4. Importância da implementação dos planos de contabilidade pública

Razões	N.º de respostas	% de respostas
Permite uma maior transparência nas contas públicas.	28	25,5
Possibilita a consolidação das contas públicas.	26	23,6
Permite uma maior uniformidade na apresentação das demonstrações financeiras públicas.	22	20
Possibilita a divulgação de informação de natureza orçamental, patrimonial e de custos, para os diferentes destinatários da informação financeira pública.	29	26,4
Outra	5	4,5
Total	110	100

De registar que 26,4% dos respondentes atribui importância à implementação dos planos de contabilidade pública pelo facto de possibilitar a “Divulgação de informação de natureza

orçamental, patrimonial e de custos, para os diferentes destinatários da informação financeira pública.”. Além disso, um número também muito elevado, e aproximado, de respondentes, optou pelas respostas “Permite uma maior transparência nas contas públicas.” (25,5%) e “Possibilita a consolidação das contas públicas.” (23,6%). Esta situação, vem confirmar o referido na revisão de literatura, efectuada por nós, onde a maioria dos autores estão de acordo. Na resposta “Outra.” responderam apenas 4,5% dos respondentes onde indicam que a importância da implementação da contabilidade pública fica a dever-se a outras razões como por exemplo, “Melhoria de qualidade nas informações estatísticas comparáveis.”, “Manter actualizada a informação, os inventários e os cadastros.”, “Avaliação e comparação da actuação dos organismos públicos - «*accountability*».”, “Maior controlo e rigor orçamental.” e “Melhor gestão.”.

No que diz respeito à avaliação da implementação dos planos de contabilidade pública nos diferentes organismos públicos, a distribuição de frequências foi a seguinte:

Tabela 2.5. Avaliação da implementação dos planos de contabilidade pública

	Fi	fi	$\sum fi$
Pouco satisfatória.....	21	53%	53%
Satisfatória.....	8	20%	73%
Muito satisfatória.....	2	5%	78%
Não responderam.....	9	22%	100%
Totais	40	100%	

Pela leitura da tabela anterior, verificamos que 53% dos respondentes consideram “Pouco satisfatória” a implementação dos planos de contabilidade pública. Só 5% dizem ser “Muito satisfatória”. É de realçar que 22% dos inquiridos não responderam à questão. Quisemos conhecer quem eram esses 22% dos inquiridos que não responderam (realça-se, porém, a hipótese de os mesmos não terem respondido por não quererem). Para tal fizemos o cruzamento entre a profissão dos inquiridos e as respostas obtidas, conforme se apresenta na tabela 2.6. Da análise dos dados apresentados na tabela seguinte, concluímos que 6 dos inquiridos que não responderam à questão em análise são “Técnicos” o que representa 54% dos respondentes incluídos nesta profissão e 3 são “Docentes do ensino superior”.

Tabela 2.6. Identificação, por profissão, dos inquiridos que não opinaram quanto à avaliação da implementação dos POC's públicos

	Fi	Não responderam
Docente do ensino superior.....	25 63%	3 12%
Dirigente.....	2 5%	0 0%
Técnico.....	11 27%	6 54%
Técnico superior.....	2 5%	0 0%

Nota: As percentagens foram calculadas em função do número total de inquiridos por profissão.

1.5.2.2. Dificuldades na implementação dos POC's públicos

Para 80% dos respondentes, os organismos públicos encontraram dificuldades na implementação dos POC's públicos, sendo que 10% dos inquiridos não respondeu à questão. Tentando conhecer a opinião dos respondentes, sobre as principais dificuldades que os organismos públicos encontraram na implementação do POCP e dos planos sectoriais públicos, foram solicitadas cinco dificuldades mais importantes, sem qualquer ordem de importância. A razão para esta recolha de opiniões fica a dever-se aos motivos indicados anteriormente, relativos à percepção dos inquiridos quanto à avaliação da implementação dos diferentes planos.

Tabela 2.7. Dificuldade na implementação do POCP e dos POC's públicos

Razões	N.º de respostas	% de respostas
Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas.	29	19,7
Restrições financeiras.	2	1,4
Inadaptação do <i>software</i> .	17	11,6
Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes.	17	11,6
Resistência à mudança/ inovação por parte do pessoal técnico.	12	8,2
Alterações às estruturas organizativas das instituições.	3	2
Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico.	15	10,2
Dificuldades no processo de execução do orçamento.	4	2,7
Insuficiência de normas interpretativas.	9	6,1
Dificuldades na valorização e contabilização dos bens.	13	8,8
Dificuldades na inventariação dos bens.	10	6,8
Insuficiência de uma estrutura conceptual.	11	7,5
Outra.	5	3,4
Total	147	100

De entre as opções possíveis concluímos, portanto, que a “Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas.”, a “Inadaptação do *software*.”, a “Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes.”, as “Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico.” e as “Dificuldades na valorização e contabilização dos bens.” são as cinco dificuldades mais sentidas pelos organismos públicos aquando a implementação dos POC’s públicos. Na resposta “Outra.” responderam apenas 3,4% dos respondentes (dificuldades: “Prevalência da base de caixa em relação à base do acréscimo.”, “Muita burocracia.”, “Falta de vontade política.” e “Conciliação da contabilidade orçamental *versus* contabilidade patrimonial.”).

1.5.3. Limitações e/ou deficiências da contabilidade pública

Tentando identificar as principais limitações e/ou deficiências da actual contabilidade pública, foi colocada uma questão, com resposta múltipla, para o efeito.

Tabela 2.8. Limitações e/ou deficiências da actual contabilidade pública

Razões	N.º de respostas	% de respostas
1-Existência de vários planos de contabilidade (POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS).	20	13,4
2-A contabilidade patrimonial dos POC’s públicos ter sido adoptada do POC das empresas sem a preocupação do sector onde se enquadra, dos utilizadores, dos objectivos da informação financeira, dos princípios contabilísticos e das regras ou normas específicas de aplicação.	18	12,1
3-Pendor legalista dos princípios contabilísticos constantes nos POC’s públicos.	10	6,7
4-Ausência do estabelecimento de uma hierarquia de princípios contabilísticos de contabilidade pública.	14	9,4
5-Existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas nos POC’s públicos.	20	13,4
6-Não adaptação das normas internacionais de contabilidade para o sector público português.	13	8,7
7-Ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.	25	16,8
8-Impossibilidade de efectuar comparações da informação financeira produzida por entidades sem fins lucrativos abrangidas pelos diferentes planos de contabilidade.	19	12,8
9-Outra.	10	6,7
Total	149	100

Nas respostas, apresentadas na tabela anterior, destaca-se a “Ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.” (16,8%), “Existência de vários planos de contabilidade pública.” (13,4%), “Existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas nos planos de contabilidade pública.” (13,4%) e a “Impossibilidade de efectuar comparações da informação financeira produzida por entidades sem fins lucrativos abrangidas pelos diferentes planos de contabilidade.” (12,8%). Repare-se que as opiniões recolhidas justificam a escolha do tema desta dissertação.

De salientar que entre os 6,7% de respondentes, que no presente estudo, optaram pela resposta “Outra.”, todos responderam respostas variadas como: “Não há um incentivo nem dinamismo, por parte da própria CNCAP nem de outras entidades, para divulgar as potencialidades de uma contabilidade moderna.”, “Falta de desenvolvimentos na contabilidade de custos/gestão.”, “A não separação da contabilidade financeira da contabilidade orçamental.”, “A contabilidade pública actual é inconsistente com as normas legais que a circundam.”, “Querer normalizar tudo a um nível muito desagregado, tornando quase impossível que a contabilidade sirva a «gestão».”, “A ausência de uma cultura de gestão na Administração Pública.” e “A contabilidade pública não serve de base à decisão.”.

1.5.4. A CNCAP

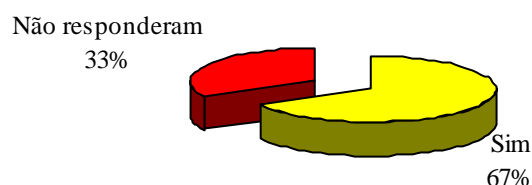
Quando inquiridos sobre o desempenho da CNCAP, perante a nova realidade da contabilidade pública, os respondentes estão muito divididos. Cerca de 32,5% dos inquiridos considera “Pouco satisfatório” o desempenho, sendo que 30% considera “Satisfatório (Tabela 2.9). Apenas 25% dos respondentes considera “Muito satisfatório”.

Tabela 2.9. Desempenho da CNCAP

	Fi	fi	Σfi
Pouco satisfatório.....	13	32,5%	32,5%
Satisfatório.....	12	30%	62,5%
Muito satisfatório.....	10	25%	87,5%
Não responderam.....	5	12,5%	100%
Totais	40	100%	

Como podemos verificar no gráfico 2.3, 67% dos respondentes concordam com a integração da CNCAP na CNC. É de referir que 33% dos respondentes não responderam à questão.

Gráfico 2.3. Integração da CNCAP na CNC



1.5.5. A estrutura conceitual

Tentando conhecer a importância de uma estrutura conceitual para a contabilidade pública, foi colocada uma questão, com resposta fechada (“Nenhuma importância”, “Alguma importância” e “Muita importância”).

Tabela 2.10. Importância de uma estrutura conceitual para a contabilidade pública

	Fi	fi	∑fi
Muita importância	26	65%	65%
Alguma importância	11	28%	93%
Nenhuma importância	0	0%	93%
Não responderam.....	3	8%	100%
Totais	40	100%	

Observando a tabela anterior, constata-se que a maior parte dos respondentes (65%), atribuíram “Muita importância” à existência de uma estrutura conceitual para a contabilidade pública.

Procuramos saber se havia alguma variação significativa nas respostas dadas em função da variável, profissão. Porém, não encontramos quaisquer variações de maior significado.

Foi solicitado aos inquiridos que indicassem, numa escala de 1 (“Discordo totalmente”) a 5 (“Concordo totalmente”), a extensão na qual concordavam ou discordavam com um total de 5 afirmações, todas elas relacionadas com a estrutura conceitual para a contabilidade pública.

De referir que as afirmações integrais constam do Anexo I - Questionário e os resultados da análise (frequências relativas), onde se sintetizam as afirmações, visualizam-se na Tabela 2.11.

Tabela 2.11. Relação entre a estrutura conceptual e a contabilidade pública

N.º	Afirmação	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Nem discordo/ Nem concordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente	Não responderam
8.1	O atraso considerável do sistema contabilístico público português deve-se à ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.	18%	15%	28%	13%	23%	5%
8.2	A existência de diferentes definições dos elementos básicos da contabilidade pública dificulta a harmonização internacional desta contabilidade.	5%	3%	35%	25%	28%	5%
8.3	A base da estrutura conceptual da contabilidade pública pode ser igual à da privada, desde que se proceda às correspondentes adaptações de acordo com as especificidades das entidades sujeitas a este tipo de contabilidade.	3%	8%	15%	38%	33%	5%
8.4	A definição de uma estrutura conceptual pública permitirá uma melhor compreensão das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras públicas.	0%	8%	5%	38%	45%	5%
8.5	A inexistência de uma definição de conceitos a ser aplicada homogeneamente por diferentes entidades públicas pode colocar em causa a comparabilidade da informação produzida pelas mesmas.	0%	3%	10%	23%	60%	5%

Analisando a tabela anterior, destacam-se duas afirmações com as quais os respondentes concordam mais. São as afirmações 8.5 (“A inexistência de uma definição de conceitos a ser aplicada homogeneamente por diferentes entidades públicas pode colocar em causa a comparabilidade da informação produzida pelas mesmas.”) e a 8.4 (“A definição de uma estrutura conceptual para a Administração Pública permitirá uma melhor compreensão das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras públicas.”). Dos inquiridos, 60% “Concordam totalmente.” com a questão 8.5 e 45% com a questão 8.4.

Estes dados confirmam as razões, enunciadas na parte anterior ao estudo empírico, para a criação de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.

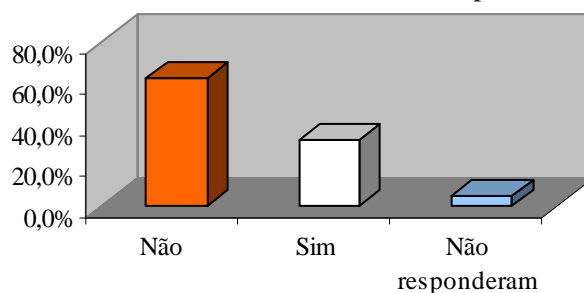
Complementarmente, destaca-se uma única afirmação, com a qual os respondentes (38%) concordam parcialmente. Identifica-se, neste caso, a afirmação 8.3 (“A base da estrutura conceptual da contabilidade pública na Administração Pública pode ser igual à da contabilidade privada, desde que se proceda às correspondentes adaptações de acordo com as especificidades das entidades sujeitas a este tipo de contabilidade.”).

Mediante este resultado, concluímos que o trabalho por nós desenvolvido, na segunda parte da nossa dissertação, tem uma concordância, ainda que parcial, dos respondentes. Ou seja, referimo-nos, concretamente, ao facto de termos utilizado a base da estrutura conceptual da contabilidade privada para a estrutura conceptual da contabilidade pública, com as devidas alterações.

1.5.6. Bens de domínio público

As respostas obtidas à questão “Concorda com que os bens de domínio público estejam incluídos no activo?” permitem constatar que apenas 62,5% dos respondentes não concordam e 32,5% são a favor da sua inclusão. É de referir que apenas 5% dos inquiridos não responderam à questão.

Gráfico 2.4. Inclusão dos bens de domínio público no activo



Tentando identificar as razões que levam os respondentes a não concordarem com a inclusão dos bens de domínio público no activo, foi colocada uma questão, com respostas múltiplas. Nas respostas, apresentadas na Tabela 2.12, a principal razão que fundamenta a opinião dos respondentes deve-se ao facto dos bens de domínio público não serem permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado. Como segunda razão, os respondentes, apontam o facto de o registo dos bens de domínio público, no activo, ser de utilidade reduzida para os utilizadores, por não constituírem garantia financeira. De referir que 8% dos respondentes optaram pela resposta “Outra.”, onde salientaram várias razões como por exemplo “Só deverão ser registados no imobilizado se obedecerem ao conceito de activo definido nas normas do IASB/IFAC.” e “A não concordância com os critérios de valorimetria definidos para o efeito.”.

Tabela 2.12. Razões contra a inclusão dos bens de domínio público no activo

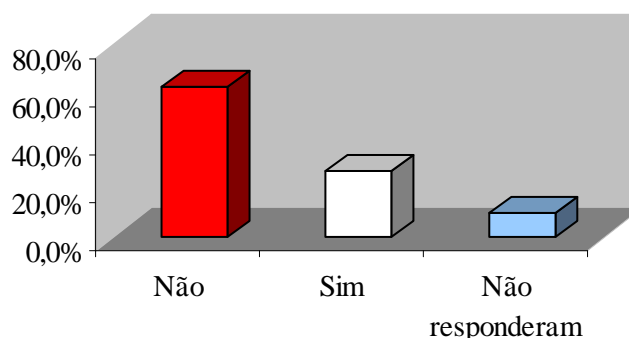
Razões	N.º de respostas	% de respostas	% de respostas/25*
1-Porque os bens de domínio público não são permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado, o que impossibilita ou dificulta atribuir-lhes um valor de mercado.	9	40,9	36%
2-O registo dos bens de domínio público no activo é de utilidade reduzida para os utilizadores por não constituir garantia financeira.	8	36,4	32%
3-Porque se atendermos ao princípio da substância sobre a forma os bens de domínio público não devem ser componente do balanço.	3	13,6	12%
Outros	2	9,1	8%
Total	22	100	88%

* 25 respondentes, de um total de 40, responderam que não concordam com a inclusão dos bens de domínio público no activo, conforme a análise ao Gráfico 2.4.

O total de respostas face ao número de respondentes é superior a 100% por se tratar de uma questão com respostas múltiplas.

Numa análise idêntica, quisemos conhecer a opinião dos inquiridos quanto à depreciação física dos bens de domínio público. Sendo que 62,5% dos respondentes não concorda com que os bens de domínio público estejam sujeitos a depreciação física e apenas 27,5% dos respondentes concorda. Refira-se que 10% dos inquiridos não respondeu à questão.

Gráfico 2.5. Registo das amortizações dos bens de domínio público



Por forma a complementar as respostas dos inquiridos foi pedido aos mesmos que referissem duas razões nas quais fundamentam as suas opiniões (Tabelas 2.13 e 2.14). As razões apresentadas pelos respondentes, que são da opinião de que os bens de domínio público devem ser amortizados, são as que a seguir se apresentam:

Tabela 2.13. Razões a favor da amortização dos bens de domínio público

Razões
“Porque são activo e por isso, estão sujeitos a depreciação.”.
“Porque os bens de domínio publico devem, como qualquer outro bem, ser controlados/identificados ao seu justo valor a cada momento. Para além do mais, os bens de domínio público, deveriam ser representados nas contas de outras entidades, apenas em contas extra-patrimoniais.”.
“Se geram fluxos económicos futuros devem ser imputados ao período a respectiva depreciação.”.
“Porque a entidade que os administra deve suportar os custos com as amortizações, pelo facto de os possuir no seu património.”.
“Para permitir a fiabilidade/comparabilidade de informação em termos reais.”.
“Mais adequada mensuração do desempenho da gestão.”.
“Verdade do balanço.”.

De registar que a grande maioria dos respondentes justifica a sua opinião pelo facto de os bens de domínio público serem activo e, como tal, estão sujeitos a depreciação física.

Tabela 2.14. Razões contra a amortização dos bens de domínio público

Razões
“Porque os bens de domínio público são inalienáveis, impenhoráveis, imprescindíveis, inexpropriáveis.”.
“Porque os bens de domínio público têm duração ilimitada (por norma) tornando-se difícil a atribuição de um valor económico.”.
“Porque as amortizações do exercício são custos não desembolsáveis.”.
“Porque apesar de estarem sob o controlo económico, pode não existir depreciação física.”.

A razão mais assinalada pelos respondentes, que não concordam que os bens de domínio público sejam amortizados, é o facto dos mesmos não serem alienáveis, penhoráveis, prescindíveis e expropriáveis.

1.5.7. Documentos contabilísticos

No questionário em causa, foi solicitado aos inquiridos o grau de utilidade, numa escala de 1 (“Menor utilidade”) a 5 (“Maior utilidade”) de 10 documentos contabilísticos (listados na Tabela 2.15), segundo a perspectiva de utilizadores internos e externos da informação contabilística pública.

Tabela 2.15. Utilidade dos documentos contabilísticos

Documentos contabilísticos		1	2	3	4	5	Não responderam
Utilizadores internos	Demonstração de resultados por natureza	1 3%	2 5%	6 16%	18 47%	11 29%	2 5%
	Anexos às demonstrações financeiras	5 13,5%	0 0%	4 11%	15 40,5%	13 35%	3 7,5%
	Demonstração de resultados por funções	3 8%	6 17%	12 33%	8 22%	7 20%	4 10%
	Mapa de fluxos de caixa	1 2,5%	2 5%	7 18%	10 26%	19 48,5%	1 2,5%
	Mapas de execução orçamental	2 5%	2 5%	0 0%	6 17%	27 73%	3 7,5%
	Balanço	5 14%	0 0%	8 21%	7 19%	17 46%	3 7,5%
	Orçamento	0 0%	0 0%	0 0%	16 42%	22 58%	2 5%
	Mapa da situação financeira	3 8%	7 21%	11 32%	7 21%	6 18%	6 15%
	Plano financeiro	7 20%	2 6%	14 40%	7 20%	5 14%	5 12,5%
	Relatório de gestão	2 5%	18 49%	8 22%	4 11%	5 13%	3 7,5%
Utilizadores externos	Demonstração de resultados por natureza	0 0%	3 8%	16 43%	10 27%	8 22%	3 7,5%
	Anexos às demonstrações financeiras	6 16%	6 16%	8 21%	8 21%	10 26%	2 5%
	Demonstração de resultados por funções	4 11%	4 11%	9 24%	11 30%	9 24%	3 7,5%
	Mapa de fluxos de caixa	1 3%	4 11%	8 22%	11 31%	12 33%	4 10%
	Mapas de execução orçamental	0 0%	1 3%	2 5%	18 47%	17 45%	2 5%
	Balanço	0 0%	2 5%	5 14%	4 11%	26 70%	3 7,5%
	Orçamento	6 16%	4 11%	13 35%	8 22%	6 16%	3 7,5%
	Mapa da situação financeira	4 12%	12 38%	6 19%	5 15%	5 16%	8 20%
	Plano financeiro	2 6%	14 38%	6 16%	9 24%	6 16%	3 7,5%
	Relatório de gestão	2 5%	0 0%	8 21%	9 24%	19 50%	2 5%

Nota: As percentagens, segundo a utilidade dos documentos contabilísticos, foram calculadas em função do número de respostas obtidas por cada documento.

Os documentos contabilísticos de maior interesse (Tabela 2.15), segundo a óptica dos utilizadores internos, são os mapas de execução orçamental (73%) e o orçamento (58%). Na óptica dos utilizadores externos, são apontados como de elevada utilidade o balanço (70%) e o relatório de gestão (50%).

1.5.8. Organismos nacionais e internacionais

Quanto ao papel dos organismos nacionais, na contabilidade pública, os dados obtidos na Tabela 2.16 mostram que 80% dos inquiridos considera “Muito importante” o papel do TC, seguida a CNCAP, com 75%. Em termos internacionais, ambos com 52,5%, o GASB e o IFAC são os organismos que têm um papel muito importante na contabilidade pública. No entanto, foram indicados pelos inquiridos outros organismos, como exemplo de organismos nacionais: a DGO, Inspeção-Geral de Finanças e Inspeções Sectoriais e de organismos internacionais: o FASB, o IASB e o *Institute of Internal Auditors*.

Tabela 2.16. Papel dos organismos nacionais e internacionais

		Muito importante	Pouco importante	Nada importante	Nada sei/Não responderam
Nacionais	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública	75%	12,5%	5%	7,5%
	Comissão de Normalização Contabilística	45%	40%	5%	10%
	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	47,5%	32,5%	5%	15%
	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas	47,5%	35%	7,5%	10%
	ADCES	42,5%	37,5%	10%	10%
	Tribunal de Contas.	80%	30%	10%	10%
	Outro. Qual?	7,5%	0%	0%	0%
Internacionais	<i>Governmental Accounting Standards Board (GASB).</i>	52,5%	25%	5%	17,5%
	<i>American Institute of Certified Public Accounting</i>	25%	45%	12,5%	17,5%
	<i>Fédération des Experts Comptables</i>	25%	52,5%	7,5%	15%
	<i>International Federation of Accountants</i>	52,5%	25%	2,5%	20%
	OCDE	40%	40%	5%	15%
	Organização das Nações Unidas	47,5%	25%	10%	17,5%
	Outro. Qual?	5%	0%	0%	0%

2. ANÁLISE À PRESTAÇÃO DE CONTAS DE ALGUNS MUNICÍPIOS PORTUGUESES

No seguimento do estudo que temos vindo a desenvolver, pareceu-nos pertinente analisar a prestação de contas de alguns organismos, sujeitos à aplicação da contabilidade pública. A análise efectuada recai sobre a prestação de contas de 2003, de 14 municípios portugueses (entidades sujeitas ao POCAL), considerados no Anuário dos Municípios Portugueses 2003¹³², como sendo municípios de grande dimensão¹³³.

O principal objectivo desta análise consiste em comparar a prestação de contas destes municípios, de modo a verificarmos:

- 1) se todas as contas, constantes no quadro de contas do POCAL, são utilizadas;
- 2) se os municípios informam em conformidade com o disposto no POCAL; e,
- 3) se os municípios divulgam a prestação de contas de acordo com a Resolução n.º 4/2001 do TC.

2.1. Análise ao código das contas dos municípios

No quadro 2.2 apresentamos as contas do POCAL utilizadas pelos municípios em análise. Refira-se, no entanto, que optamos por, em determinadas contas, reportamo-nos apenas às contas principais.

Quadro 2.2. Contas utilizadas na prestação de contas

Contas			Municípios	
			N.º	%
Classe 1	Disponibilidades			
11	Caixa		14	100%
12	Depósitos em instituições financeiras		14	100%
15	Títulos negociáveis		1	7,1%
18	Outras aplicações de tesouraria		1	7,1%
19	Provisões para aplicações de tesouraria		0	0%
Classe 2	Terceiros			
21	Clientes, contribuintes e utentes:			
	211	Clientes, c/c	5	35,7%
	212	Contribuintes, c/c	7	50%
	213	Utentes, c/c	7	50%
	217	Clientes e utentes c/cauções	3	21,4%
	218	Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa	9	64,3%
	219	Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes	4	28,6%
22	Fornecedores:		4	28,6%
	221	Fornecedores, c/c	13	92,9%
	228	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência	6	42,9%

¹³² Carvalho, João Baptista; Fernandes, Maria José; Camões, Pedro e Jorge, Susana (2005). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*.

¹³³ Segundo este estudo são considerados de grande dimensão os municípios com população superior a 100 000 habitantes.

Classe 2		Terceiros (cont.)		
	229	Adiantamentos a fornecedores	1	7,1%
23		Empréstimos obtidos	13	92,9%
24		Estado e outros entes públicos	14	100%
25		Devedores e credores pela execução do orçamento	14	100%
26		Outros devedores e credores:		
	261	Fornecedores de imobilizado		
		Fornecedores de imobilizado, c/c (2611)	14	100%
		Fornecedores de locação (2612)	6	42,9%
		Adiantamentos a fornecedores de imobilizado (2619)	1	7,1%
	262	Pessoal	14	100%
	263	Sindicatos	5	35,7%
	264	Administração autárquica	12	85,7%
	267	Consultores, assessores e intermediários	10	71,4%
	268	Devedores e credores diversos	12	85,7%
	269	Adiantamentos por conta de vendas	0	0%
27		Acréscimos e diferimentos:		
	271	Acréscimos de proveitos	4	28,6%
	272	Custos diferidos	8	57%
	273	Acréscimos de custos	6	42,8%
	274	Proveitos diferidos	13	92,8%
28		Empréstimos concedidos:	2	14,3%
29		Provisões:		
	291	Para cobranças duvidosas	3	21,4%
	292	Para riscos e encargos	1	7,1%
Classe 3		Existências		
31		Compras	3	21,4%
32		Mercadorias	3	21,4%
33		Produtos acabados e intermédios	1	7,1%
34		Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	8	57,1%
35		Produtos e trabalhos em curso	0	0%
36		Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	0	0%
37		Adiantamentos por conta de compras	1	7,1%
38		Regularizações de existências	0	0%
39		Provisões para depreciação de existências	0	0%
Classe 4		Imobilizações		
41		Investimentos financeiros:		
	411	Partes de capital	12	85,7%
	412	Obrigações e títulos de participação	3	21,4%
	414	Investimentos em imóveis	3	21,4%
	415	Outras aplicações financeiras	1	7,1%
42		Imobilizações corpóreas:		
	421	Terrenos e recursos naturais	12	85,7%
	422	Edifícios e outras construções	12	85,7%
	423	Equipamento básico	12	85,7%
	424	Equipamento de transporte	13	92,8%
	425	Ferramentas e utensílios	13	92,8%
	426	Equipamento administrativo	13	92,8%
	427	Taras e vasilhame	1	7,1%
43		Imobilizações incorpóreas:		
	431	Despesas de instalação	2	14,3%
	432	Despesas de investigação e de desenvolvimento	3	21,4%
	433	Propriedade industrial e outros direitos	6	42,9%
44		Imobilizações em curso:		
	441	Imobilizações em curso de investimentos financeiros	1	7,1%
	442	Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas	11	78,6%
	443	Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas	3	21,4%
	445	Imobilizações em curso de bens de domínio público	12	85,7%
	446	Adiantamentos por conta de bens de domínio público	1	7,1%
	447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros	3	21,4%
	448	Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	4	28,6%
	449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas	0	0
45		Bens de domínio público:		
	451	Terrenos e recursos naturais	10	71,4%
	452	Edifícios	6	42,9%
	453	Outras construções e infra-estruturas	11	78,8%
	455	Bens do património histórico, artístico e cultural	5	35,7%

Classe 4		Imobilizações (cont.)		
48	459	Outros bens de domínio público	5	35,7%
		Amortizações acumuladas:	13	92,9%
	481	De investimentos em imóveis	0	0%
	482	De imobilizações corpóreas	14	100%
	483	De imobilizações incorpóreas	14	100%
	485	De bens de domínio público	13	92,9%
49		Provisões para investimentos financeiros	0	0%
Classe 5		Fundo Patrimonial		
51		Património	14	100%
55		Ajustamentos de partes de capital em empresas	1	7,1%
56		Reservas de reavaliação	4	28,6%
57		Reservas:		
	571	Reservas legais	9	64,3%
	572	Reservas estatutárias	0	0%
	573	Reservas contratuais	0	0%
	574	Reservas livres	2	14,3%
	575	Subsídios	1	7,1%
	576	Doações	6	42,9%
	577	Reservas decorrentes da transferência de activos	1	7,1%
59		Resultados transitados	14	100%
Classe 6		Custos e Perdas		
61		Custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:		
	612	Mercadorias	4	28,6%
	616	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo	8	57,1%
62		Fornecimentos e serviços externos:		
	621	Subcontratos	1	7,1%
	622	Fornecimentos e serviços externos	14	100%
63		Transferências e subsídios correntes concedidos e prestações sociais	13	92,9%
64		Custos com o pessoal	14	100%
65		Outros custos e perdas operacionais	12	85,7%
66		Amortizações do exercício:	13	92,9%
	662	Imobilizações corpóreas	14	100%
	663	Imobilizações incorpóreas	14	100%
	665	Bens de domínio público	13	92,9%
67		Provisões do exercício:		
	671	Para cobranças duvidosas	3	21,4%
	672	Para riscos e encargos	1	7,1%
	673	Para depreciação de existências	0	0%
68		Custos e perdas financeiros:		
	681	Juros suportados	3	21,4%
	682	Perdas em entidades participadas	1	7,1%
	683	Amortizações de investimento em imóveis	1	7,1%
	684	Provisões para aplicações financeiras	0	0%
	685	Diferenças de câmbio desfavoráveis	1	7,1%
	687	Perdas na alienação de aplicações de tesouraria	1	7,1%
	688	Outros gastos e perdas financeiros	3	21,4%
69		Custos e perdas extraordinários:		
	691	Transferências de capital concedidas	2	14,3%
	692	Dívidas incobráveis	0	0%
	693	Perdas em existências	1	7,1%
	694	Perdas em imobilizações	1	7,1%
	695	Multas e penalidades	1	7,1%
	696	Aumentos de amortizações e de provisões	0	0%
	697	Correcções relativas a exercícios anteriores	1	7,1%
	698	Outros custos e perdas extraordinários	1	7,1%
Classe 7		Proveitos e Ganhos		
71		Vendas e prestações de serviços:		
	711	Vendas	10	71,4%
	712	Prestações de serviços	14	100%
72		Impostos e taxas	13	92,9%
73		Proveitos suplementares	6	42,9%
74		Transferências e subsídios obtidos	13	92,9%

Classe 7		Proveitos e Ganhos (cont.)		
75		Trabalhos para a própria entidade	2	14,3%
76		Outros proveitos e ganhos operacionais	5	35,7
78		Proveitos e ganhos financeiros	12	85,7%
79		Proveitos e ganhos extraordinários:		
	793	Ganhos em existências	1	7,1%
	794	Ganhos em imobilizações	1	7,1%
	795	Benefícios de penalidades contratuais	1	7,1%
	796	Reduções provisões	0	0%
	797	Correcções relativas a exercícios anteriores	1	7,1%
Classe 8		Resultados		
81		Resultados operacionais	14	100%
82		Resultados financeiros	14	100%
83		(Resultados correntes)	14	100%
84		Resultados extraordinários	14	100%
88		Resultado líquido do exercício	14	100%

Da análise do quadro anterior podemos tirar as seguintes conclusões:

1. Algumas contas nunca foram utilizadas, pelos municípios analisados, aquando da prestação de contas de 2003;
2. 13 municípios informam sobre os bens de domínio público e registam as amortizações do exercício dos referidos bens;
3. No que respeita à constituição de provisões, 3 municípios constituem provisões para cobranças duvidosas (291) e 1 para riscos e encargos (292), sendo que nenhum município constitui provisões para depreciação de existências (39), para aplicações de tesouraria (19) e para investimentos financeiros (49). Carvalho *et al.* (2005) referem que o facto dos municípios não constituírem provisões para depreciação de existências pode ser justificado pelo facto do valor de mercado dos bens existentes ser superior ao valor de aquisição ou de produção, ou pelo facto de a entidade não se preocupar com a criação de provisões, possivelmente pela reduzida importância desses ajustamentos na estrutura desses custos. Em nossa opinião, a não constituição de provisões pode também estar relacionada com o facto de não terem reflexo ao nível orçamental;
4. Relativamente à conta de acréscimos e diferimentos (27), 4 municípios informam sobre acréscimos de proveitos (271), 8 sobre custos diferidos (272), 6 sobre acréscimos de custos (273) e 13 sobre proveitos diferidos (274); e
5. Apenas 9 municípios informam sobre dívidas de cobranças duvidosas.

2.2. Critérios de valorimetria

Procuramos obter informação relativa aos critérios valorimétricos (previstos no POCAL) utilizados pelos municípios analisados, no que diz respeito a imobilizações, existências, dívidas de/a terceiros e disponibilidades. Da análise efectuada (Quadro 2.3) concluímos que são poucos os municípios que nas suas notas explicativas (designadamente, a nota explicativa 8.2.3) descrevem os critérios valorimétricos utilizados nas rubricas do balanço e da demonstração de resultados. Dos 14 municípios analisados apenas 9 (cerca de 64,3%) referem que utilizaram, como critério valorimétrico para as imobilizações, o custo histórico (conforme o disposto no ponto 4.1.1 do POCAL). Relativamente à inventariação inicial de bens cujo o custo se desconheça ou cujo apuramento não seja exequível, apenas 5 municípios identificam os bens que não foram passíveis de valorização (nota explicativa 8.2.14). Quanto às existências, 3 municípios descrevem como critério valorimétrico utilizado, o custo histórico (conforme o disposto no ponto 4.2.1 do POCAL). No tocante aos restantes critérios, nenhum município refere o critério utilizado.

Quadro 2.3. Critérios valorimétricos

	POCAL	Municípios	
		N.º	%
Imobilizações:			
<u>Regra geral</u> Custo histórico (aquisição ou produção)	•	9	64,3
<u>Imobilizado obtido a título gratuito</u> • Valor resultante da avaliação ou valor patrimonial definidos em termos legais; ou • Valor resultante da avaliação segundo critérios técnicos que se adequem à natureza desses bens.	• •	0 0	0 0
<u>Inventariação inicial de bens cujo custo se desconheça ou cujo apuramento não seja exequível</u> • Explicitar e justificar o critério no anexo (nota 8.2.3); • Na impossibilidade de valorização.	• b) a)	0 5	0 35,7
Existências:			
Custo histórico (aquisição ou produção)	•	3	21,4
Preço de mercado (se o custo histórico for superior ao preço de mercado)	•	0	0
Valor realizável líquido (VRL)	•	0	0
Percentagem de acabamento	•	0	0
Dívidas de/a 3.ºs:			
Taxa de câmbio em vigor	•	0	0
Disponibilidades:			
Reconhecimento da moeda estrangeira à data de fecho	•	0	0
Títulos negociáveis e outras aplicações de tesouraria	c)	0	0

a) neste caso, identificar os bens no anexo e justificar a impossibilidade (nota 8.2.14).

b) caso o critério não seja exequível, o imobilizado assume o valor zero até ser objecto de uma grande reparação assumindo então o valor desta.

c) registam-se pelo custo de aquisição (preço de compra mais os gastos de compras); no caso em que o custos de aquisição for superior ao preço de mercado deve ser este o utilizado.

2.3. Documentos de prestação de contas

No quadro 2.4 apresentamos os documentos de prestação de contas que os municípios em análise são obrigados a elaborar (documentos referidos na primeira parte do nosso estudo) e o número de municípios que divulga cada um dos referidos documentos.

O balanço e a demonstração de resultados são os documentos mais visíveis na prestação de contas dos municípios analisados, reportando-se à situação patrimonial e económica, respectivamente. Os mapas de controlo orçamental da despesa e da receita, de fluxos de caixa, de contas de ordem e de operações de tesouraria são os documentos, que a seguir ao balanço e à demonstração de resultados, aparecem mais frequentemente divulgados, pelos municípios analisados, segundo a óptica orçamental.

Contudo, corroboramos com a opinião de Carvalho *et al.* (2005:55) quando referem, no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003, que a “...*quantidade de informação incluída no dossier de “prestação de contas”, como também a ordem em que os documentos são apresentados em nada ajudam o utilizador menos conhecedor na procura da informação, leitura e interpretação de alguns mapas contabilísticos.*”. Neste sentido, os autores aconselham a exigência de menos mapas e que os mesmos sejam ordenados conforme as ópticas orçamental, patrimonial e económica, financeira, social, etc.

No tocante ao Anexo às Demonstrações Financeiras, podemos afirmar que o mesmo é incluído na prestação de contas apenas por 8 municípios (cerca de 57,1% dos municípios analisados), o que nos leva a concluir acerca do incumprimento do estipulado no POCAL. Da análise efectuada às notas explicativas constantes no Anexo às Demonstrações Financeiras podemos ainda apresentar as seguintes conclusões:

1. Aproximadamente 57% de municípios analisados efectua o cálculo das amortizações do exercício pelo método das quotas constantes (disposto no ponto 2.7.2 do POCAL), sendo que as restantes não apresentam informação a este respeito;
2. Apenas 3 municípios utilizam o sistema de inventário permanente (disposto no ponto 2.9.10.4.1 do POCAL);
3. Grande parte dos municípios ainda não procedeu à valorização dos bens de domínio público; e
4. Apenas 2 municípios referem as taxas de provisões para cobranças duvidosas utilizadas.

Quadro 2.4. Documentos de prestação de contas de 2003

		Resolução n.º 4/01 do TC	Municípios	
			N.º	%
Óptica orçamental	Orçamento (Resumo)	-	4	28,5%
	Orçamento	-	3	21,4%
	Mapa de controlo orçamental da despesa	●	12	85,7%
	Mapa de controlo orçamental da receita	●	12	85,7%
	Plano plurianual de investimentos	-	3	21,4%
	Mapa de execução do plano plurianual de investimentos	-	10	71,4%
	Mapa de fluxos de caixa	●	12	85,7%
	Mapa das contas de ordem	●	10	71,4%
	Mapa de operações de tesouraria	●	12	85,7%
	Modificações do orçamento - receita	-	7	50%
	Modificações do orçamento - despesa	-	10	71,4%
	Modificações ao plano plurianual de investimentos	-	7	50%
	Contratação administrativa - situação dos contratos	●	8	57%
	Mapa das transferências correntes - despesa	-	8	57%
	Mapa das transferências de capital - despesa	-	7	50%
	Mapa das transferências correntes - receita	-	8	57%
	Mapa das transferências de capital - receita	-	7	50%
	Mapa de subsídios concedidos	-	5	35,7%
	Mapa de subsídios obtidos	-	2	14,3%
Óptica patrimonial e económica	Balanço	●	14	100%
	Demonstração de resultados	●	14	100%
	Notas ao balanço e à demonstração de resultados	-	5	35,7%
	Mapa dos activos de rendimento fixo	-	0	0%
	Mapa dos activos de rendimento variável	-	0	0%
	Empréstimos	●	11	78,5%
	Mapa sobre outras dívidas a terceiros	-	7	50%
	Relatório de gestão	●	10	71,4%
Outros documentos	Relação nominal dos responsáveis e montantes auferidos	●	5	35,7%
	Caracterização da entidade	●	7	50%
	Guia de remessa	●	0	0%
	Acta da reunião em que foi discutida e votada a conta	●	0	0%
	Norma do controlo interno e suas alterações	●	2	14,3%
	Resumo diário de tesouraria	●	3	21,4%
	Síntese das reconciliações bancárias	●	6	42,9%
	Mapa de fundo de manei	●	3	21,4%

3. PROPOSTA DE UM PLANO DE CONTABILIDADE ÚNICO PARA A CONTABILIDADE PÚBLICA

Tendo presente as considerações efectuadas no enquadramento teórico e os resultados obtidos nos estudos empíricos, apresentamos uma proposta do plano de contabilidade pública único.

Como metodologia a seguir para o desenvolvimento deste ponto, iremos começar por fazer um quadro comparativo da estrutura dos diferentes planos sectoriais públicos e apresentar a estrutura do plano proposto. De seguida, apresentaremos a proposta do plano de acordo com a estrutura apresentada, fazendo sempre alusão aos aspectos diferenciadores entre o POC proposto e os planos sectoriais públicos.

Na proposta são apresentadas as alterações por nós introduzidas ao POCP, pelo que os aspectos não referenciados permanecerão sem qualquer modificação no plano proposto.

Quadro 2.5. Estrutura dos POC's públicos e do POC proposto

POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS	Proposta ⁽¹⁾
1 - Introdução	1 - Introdução	1 - Introdução	1 - Introdução	1 - Introdução	1 - Introdução
2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração de resultados 2.3 - Mapas de execução orçamental 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras 2.5 - Quadro e código de contas 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais	2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração de resultados 2.3 - Documentos provisionais e sua execução 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras 2.5 - Quadro e código de contas 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais 2.7 - Critérios e métodos específicos 2.8 - Sistema contabilístico 2.9 - Controlo interno	2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração dos resultados 2.3 - Mapas de execução orçamental 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras 2.5 - Quadro e código de contas 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais 2.7 - Provisões 2.8 - Contabilidade analítica 2.9 - Sistema de controlo interno	2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração dos resultados 2.3 - Mapas de execução orçamental 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras 2.5 - Quadro e código de contas 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais 2.7 - Provisões e amortizações 2.8 - Sistema de contabilidade analítica 2.9 - Sistema de controlo interno	2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração de resultados 2.3 - Mapas de execução orçamental 2.4 - Anexos às demonstrações financeiras 2.5 - Quadro e código de contas 2.6 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais 2.7 - Provisões, amortizações e resultados líquidos 2.8 - Sistema contabilístico 2.9 - Sistema de controlo interno	2 - Considerações técnicas 2.1 - Balanço 2.2 - Demonstração de resultados 2.3 - Mapas de execução orçamental 2.4 - Quadro e código das contas 2.5 - Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais 2.6 - Provisões 2.7 - Sistema de controlo interno
					3 - Utilizadores da informação financeira pública
					4 - Objectivos da informação financeira pública
					5 - Características da informação financeira pública
					6 - Conceitos teóricos
3 - Princípios contabilísticos	3 - Princípios e regras 3.1 - Princípios orçamentais 3.2 - Princípios contabilísticos 3.3 - Regras previsionais	3 - Princípios contabilísticos	3 - Princípios e regras 3.1 - Princípios orçamentais 3.2 - Princípios contabilísticos	3 - Princípios contabilísticos 3.1 - Princípios orçamentais 3.2 - Princípios contabilísticos	7 - Princípios orçamentais e contabilísticos

(1) A informação dos aspectos inovadores da proposta encontra-se a negrito no quadro.

Quadro 2.5. Estrutura dos POC's públicos e do POC proposto (cont.)

POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS	Proposta ⁽¹⁾
4 - Critérios de valorimetria 4.1 - Imobilizações 4.2 - Existências 4.3 - Dívidas de e a terceiros 4.4 - Disponibilidades	4 - Critérios de valorimetria 4.1 - Imobilizações 4.2 - Existências 4.3 - Dívidas de e a terceiros 4.4 - Disponibilidades	4 - Critérios de valorimetria 4.1 - Imobilizações 4.2 - Existências 4.3 - Dívidas de e a terceiros 4.4 - Disponibilidades	4 - Critérios de valorimetria 4.1 - Imobilizações 4.2 - Existências 4.3 - Dívidas de e a terceiros 4.4 - Disponibilidades	4 - Critérios de valorimetria 4.1 - Imobilizações 4.2 - Existências 4.3 - Dívidas de e a terceiros 4.4 - Disponibilidades	8 - Critérios de valorimetria 8.1 - Imobilizações 8.2 - Existências 8.3 - Dívidas de e a terceiros 8.4 - Disponibilidades
5 - Balanço	5 - Balanço	5 - Balanço	5 - Balanço	5 - Balanço	9 - Documentos de prestação de contas 9.1 - Caracterização da entidade 9.2 - Relatório de gestão 9.3 - Mapas de execução orçamental 9.3.1 - Controlo orçamental - Despesa 9.3.2 - Controlo orçamental - Receita 9.3.3 - Mapa de fluxos de caixa 9.3.4 - Outros documentos 9.3.5 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 9.4 - Mapas de informação patrimonial e económica 9.4.1 - Balanço 9.4.2 - Demonstração de resultados 9.4.3 - Notas ao balanço e à demonstração de resultados por natureza
6 - Demonstração dos resultados	6 - Demonstração de resultados	6 - Demonstração de resultados	6 - Demonstração dos resultados	6 - Demonstração de resultados	
7 - Mapas de execução orçamental 7.1 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Despesa 7.2 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Receita 7.3 - Fluxos de caixa	7 - Mapas de execução orçamental 7.1 - Nota ao plano plurianual de investimentos 7.2 - Notas ao orçamento 7.3 - Notas ao mapa de controlo orçamental 7.4 - Execução anual do plano plurianual de investimentos 7.5 - Notas aos fluxos de caixa 7.6 - Nota ao mapa de operações de tesouraria	7 - Mapas de execução orçamental 7.1 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Despesa 7.2 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Receita 7.3 - Fluxos de caixa 7.4 - Situação financeira 7.5 - Descontos e retenções 7.6 - Desenvolvimento das despesas com o pessoal 7.7 - Orçamento anual	7 - Mapas de execução orçamental 7.1 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Despesa 7.2 - Nota ao mapa de controlo orçamental - Receita 7.3 - Fluxos de caixa 7.4 - Situação financeira 7.5 - Descontos e retenções 7.6 - Desenvolvimento das despesas com o pessoal 7.7 - Orçamento anual 7.8 - Decomposição das dívidas dos clientes, utentes e instituições do Estado - Conta corrente 7.9 - Orçamento financeiro 7.10 - Orçamento económico	7 - Notas ao mapa de controlo orçamental 7.1 - Controlo orçamental - Despesa 7.2 - Controlo orçamental - Receita 7.3 - Nota aos fluxos de caixa 7.4 - Situação financeira 7.5 - Descontos e retenções 7.6 - Desenvolvimento das despesas com o pessoal 7.7 - Orçamento anual	
8 - Anexos às demonstrações financeiras 8.1 - Caracterização da entidade 8.2 - Notas ao balanço e à DR's 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução	8 - Anexos às demonstrações financeiras 8.1 - Caracterização da entidade 8.2 - Notas ao balanço e à DR's 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução	8 - Anexos às demonstrações financeiras 8.1 - Caracterização da entidade 8.2 - Notas ao balanço e à DR's por natureza 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica	8 - Anexos às demonstrações financeiras 8.1 - Caracterização da entidade 8.2 - Notas ao balanço e à DR's 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica	8 - Anexos às demonstrações financeiras 8.1 - Caracterização da entidade 8.2 - Notas ao balanço e à DR's 8.3 - Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução 8.4 - Notas sobre a contabilidade analítica	

(1) A informação dos aspectos inovadores da proposta encontra-se a negrito no quadro.

Quadro 2.5. Estrutura dos POC's públicos e do POC proposto (cont.)

POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS	Proposta ⁽¹⁾
					10 - Documentos de prestação de contas consolidados
9 - Quadro de contas	9 - Quadro de contas do POCAL 9.1 - Classificação funcional 9.2 - Classificação económica 9.3 - Classificação orçamental e patrimonial	9 - Quadro de contas	9 - Quadro de contas	9 - Quadro de contas	11 - Quadro de contas
10 - Código de contas	10 - Código de contas do POCAL 10.1 - Classificação funcional 10.2 - Classificação económica 10.3 - Classificação orçamental e patrimonial	10 - Código de contas	10 - Código das contas	10 - Código de contas	12 - Código das contas
11 - Notas explicativas	11 - Notas explicativas 11.1 - Classificação funcional 11.2 - Classificação económica 11.3 - Classificação orçamental e patrimonial	11 - Notas explicativas	11 - Notas explicativas	11 - Notas explicativas	13 - Notas explicativas
					14 - Normas de contabilidade analítica ⁽²⁾
	12 - Sistema contabilístico - Documentos e registos 12.1 - Inventário 12.2 - Contabilidade orçamental e patrimonial 12.3 - Contabilidade de custos	12 - Normas de consolidação das contas 12.1 - Aspectos preliminares 12.2 - Definições 12.3 - Apresentação das DF's consolidadas 12.4 - Âmbito das DF's consolidadas 12.5 - Procedimentos de consolidação 12.6 - Divulgação 12.7 - Data e entrada em vigor 12.8 - Disposições transitórias 12.9 - Normas supletivas	12 - Consolidação das contas	12 - Consolidação das contas	15 - Normas de consolidação das contas ⁽²⁾
	13 - Relatório de gestão	13 - Relatório de gestão	13 - Relatório de gestão	13 - Relatório de gestão	

(1) A informação dos aspectos inovadores da proposta encontra-se a negrito no quadro.

(2) Propomos a inclusão destes pontos na estrutura do POC único, no entanto não os desenvolvemos nestes trabalho.

3.1. Introdução

Na introdução do POCP são referidas as razões para a actual contabilidade pública, como por exemplo o desenvolvimento das novas técnicas de gestão e a RAPE. É feita também alusão à elaboração (na altura, já na fase final) de alguns planos sectoriais aplicados a áreas da Administração Pública (administração local e ensino superior). Na parte introdutória são referidos também os objectivos do POCP (a este propósito ver ponto 3.4 - Objectivos da informação financeira pública) e é feita, ainda que de forma genérica, uma caracterização à contabilidade orçamental.

Relativamente à introdução do POCAL verificamos que a mesma se encontra dividida em cinco pontos, os quais descrevem os aspectos inovadores do presente plano em relação ao POCP (princípios orçamentais, regras previsionais, controlo interno, contabilidade de custos, etc) e apresentam, de forma muito resumida, os temas que o plano inclui (critérios de valorimetria, documentos previsionais e de prestação de contas, quadros, códigos e notas explicativas das classificações funcional, económica, orçamental e patrimonial, etc).

À semelhança do POCP, na introdução do POC-Educação, encontramos as razões para o actual sistema contabilístico público (é feita referência, ainda que por outras palavras, às mesmas razões que o POCP aponta) e é definido o objectivo do plano em discussão (*“...criação de condições para a integração dos diferentes aspectos - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica - numa contabilidade pública moderna que constitua um instrumento de apoio aos órgãos de decisão e demais utilizadores da informação.”* ponto 1.2. do POC-Educação). Para além dos aspectos referidos, na parte introdutória do plano, são também evidenciados os aspectos diferenciadores do POC-Educação relativamente ao POCP, de igual forma que o POCAL. Como aspectos diferenciadores são referidos os seguintes:

- *“um desenvolvimento das contas orçamentais, incluindo a explicitação e esquematização detalhada da sua movimentação;*
- *um reconhecimento da necessidade de aplicação do princípio da substância sobre a forma em algumas situações específicas do sector da educação;*
- *normas de consolidação de contas dos grupos públicos;*
- *normas para a implementação da contabilidade analítica.”* (ponto 1.4 do POC-Educação);
- criação de algumas subcontas específicas, nomeadamente, na conta 42-*«Imobilizações corpóreas»* e 64-*«Custos com o pessoal»*; e
- demonstração de resultados por funções.

A introdução do POCMS, inicialmente, começa por fazer referência ao POCSS existente e aplicável a todos os serviços do Ministério da Saúde, passando de seguida para a previsão feita no POCP (n.º 1 do art.º 5) relativa à criação de novos “...*planos sectoriais que se mostrem indispensáveis...*”. Depois de apresentado o enquadramento para a elaboração e publicação do POCMS, é ainda referido, na introdução, que o presente plano tem por objectivo adaptar o POCSS ao POCP por forma que os objectivos específicos do plano base sejam atingíveis e colmatar algumas lacunas do POCSS. Por último, é evidenciada a existência de uma classe 0 em conformidade com os planos anteriores.

Na introdução do POCISSSS é referido que o plano vem, à semelhança de todos os planos sectoriais públicos, “...*consagrar a integração das contabilidades orçamental, patrimonial e analítica, por forma a dar uma resposta adequada às necessidades de gestão e controlo orçamental, para além de proporcionar um acréscimo de transparência da situação financeira do sistema.*”. Da introdução consta também uma breve explicação dos temas que o plano inclui e é feita uma chamada de atenção às contas da classe 7, relativas às receitas de contribuições e de transferências do OE, e às contas de custos no que se refere às prestações sociais.

O plano de contabilidade proposto distingue-se dos planos sectoriais de contabilidade pública, referidos anteriormente, por se tratar de um único plano, aplicável a todos os organismos públicos da administração central, regional e local, e à Segurança Social. Assim, a elaboração e apresentação do POC proposto tem como objectivos principais:

- 1) colmatar as **limitações e deficiências** dos planos sectoriais públicos, evidenciadas nos pontos anteriores deste trabalho, como por exemplo a separação completa da contabilidade orçamental (classe 0) da contabilidade patrimonial (classes 1 a 8);
- 2) permitir a **comparabilidade** das demonstrações financeiras e a **uniformização** de critérios e práticas contabilísticas entre as diferentes entidades da Administração Pública;
- 3) proporcionar uma **melhor compreensão** das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras. Este objectivo será alcançado através da inclusão de uma estrutura conceptual no POC proposto que inclui conceitos teóricos (capítulo 6);
- 4) permitir uma **maior aproximação** entre o quadro e o código das contas do POC proposto e o classificador económico em vigor;
- 5) possibilitar uma **leitura mais fácil e mais rápida** dos documentos de prestação de contas (possível através de uma nova disposição e um novo agrupamento dos documentos de prestação de contas); e

- 6) **transformar o balanço patrimonial num balanço financeiro**, retirando do activo os bens de domínio público.

3.2. Considerações técnicas

As considerações técnicas no actual POCP referem-se:

- à estrutura do balanço e da demonstração de resultados e às diferenças que estes mapas apresentam relativamente ao POC;
- à descrição dos mapas de execução orçamental (controlo orçamental - despesa, controlo orçamental - receita e fluxos de caixa);
- aos anexos às demonstrações financeiras;
- ao quadro e código de contas; e
- às especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais.

Entendemos que no POC proposto as considerações técnicas devem apresentar-se conforme se segue (relembremos que apenas nos referimos às alterações):

3.2.1. Balanço

O balanço apresenta uma estrutura semelhante à do POCP. No entanto, na coluna onde aparece descrito AP (amortizações acumuladas/provisões) passa a constar AA (amortizações acumuladas/ajustamentos), por força do DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.

Comparativamente ao POCP, são de realçar as seguintes especificidades:

- Deixa de constar no imobilizado a conta 45-«*Bens de domínio público*». Consideramos que estes bens apenas devem permanecer no activo enquanto estiverem em construção, devendo depois de concluídos (ou seja, entregues para uso geral) ser transferidos para a conta de património (513-«*Património - Bens de domínio público*»);
- Introduziram-se algumas alterações terminológicas e de conteúdo decorrentes da natureza pública das entidades abrangidas pelo presente plano e pela aproximação ao classificador económico, de que são exemplo as contas 14-«*Operações de tesouraria*», 221-«*Fornecedores de bens e serviços*», 222-«*Fornecedores de bens duradouros*», 223-«*Fornecedores de locação*», 229-«*Adiantamentos a fornecedores de bens duradouros*», 421-«*Investimentos*» e 422-«*Locação financeira*».

3.2.2. Demonstração de resultados

3.2.2.1. Demonstração de resultados por natureza

Comparativamente ao POCP, é de realçar algumas alterações terminológicas e de conteúdo da natureza pública das entidades abrangidas pelo presente plano e pela aproximação ao classificador económico, de que são exemplo as contas 62-«*Aquisição de bens e serviços*», 66-«*Amortizações e ajustamentos do exercício*», 88-«*Resultado económico*» e 77-«*Reversões de amortizações e ajustamentos*».

3.2.2.2. Demonstração de resultados por funções ou actividades

NO POCP não é apresentado um mapa de demonstração de resultados por funções por se entender que se trata de um mapa de elaboração facultativa, na medida em que “...*esta peça não tem uma relevância comparável à que se assume para as empresas.*” (ponto 2 - -Considerações técnicas).

O POC proposto apresenta um mapa de demonstração de resultados por funções ou por actividades, de elaboração obrigatória, por se entender que esta peça permitirá a análise dos resultados por funções ou actividades, para além da comparabilidade da informação financeira e dos instrumentos de análise colocados à disposição dos utentes ou outros.

De seguida apresentamos uma proposta do mapa de demonstração de resultados por funções a ser elaborado pelas entidades da Administração Pública:

Quadro 2.6. Demonstração de resultados por funções ou actividades - Proposta

Funções ou actividades	Proveitos	Custos	Resultados
Função A			
....			
<i>Total</i>			
Actividade A			
...			
<i>Total</i>			

3.2.3. Mapas de execução orçamental

3.2.3.1. Documentos previsionais

Relativamente aos documentos previsionais o POCP não faz qualquer referência. O POC proposto passa a considerar estes documentos pois são extrema importância para qualquer entidade da Administração Pública. Assim, os documentos previsionais a adoptar pelas entidades da Administração Pública, caso lhes seja aplicável, são:

- plano plurianual de investimentos e mapa de execução anual;
- plano de actividades;
- grandes opções do Plano;
- orçamento;
- plano financeiro; e
- outros, cuja a sua elaboração se vier a justificar para a entidade.

3.2.3.2. Execução orçamental

Permanece igual ao descrito no POCP.

3.2.4. Quadro e código das contas

Permanece igual ao descrito no POCP com a excepção da afirmação “...*reservando-se a classe 9 para a contabilidade analítica.*” (ponto 2.5). Em substituição desta afirmação passa a constar «...e a classe 9 à contabilidade analítica.».

3.2.5. Especificidades do tratamento contabilístico das operações orçamentais

Dado que o POC proposto manifesta algumas diferenças no tratamento contabilístico das operações orçamentais preconizadas no POCP resolvemos apresentar de seguida uma proposta do conteúdo deste ponto:

3.2.5.1. Uma vez que, neste plano, se consagra uma distinção clara e completa entre a contabilidade orçamental e a contabilidade patrimonial, o registo de todas as fases da despesa e receita e de todas as operações orçamentais é efectuado, pelo sistema digráfico, na «classe 0». Os movimentos contabilísticos relativos à execução orçamental contabilizados na «classe 0», são os seguintes:

a) Na óptica da despesa:

- a aprovação do orçamento;
- as modificações introduzidas nas dotações de despesa;

- os cabimentos;
- os compromissos;
- os processamentos (para as despesas sujeitas ao regime de duodécimos ou para todas as despesas, se for essa a opção da entidade);
- as obrigações;
- as autorizações de pagamento; e
- os pagamentos.

b) Na óptica da receita:

- a aprovação do orçamento;
- as modificações introduzidas nas previsões da receita;
- os direitos; e
- os recebimentos.

São ainda contabilizados na classe 0-«*Contas de controlo orçamental e de ordem*» os compromissos e os direitos a receber com efeitos em exercícios seguintes.

3.2.5.2. As contas existentes deverão ser desagregadas segundo a classificação económica das receitas e das despesas públicas, sendo o nível de desagregação o que for estipulado pelo Ministério das Finanças para a elaboração do orçamento em cada exercício económico. Podem também ser agrupadas, simultaneamente, segundo outros critérios, como por exemplo, por projectos, fontes de financiamento, classificação orgânica, etc.

3.2.5.3. Com a aprovação do orçamento, registam-se as dotações iniciais para as despesas e as previsões iniciais para as receitas. Na sequência da aprovação do orçamento das despesas são registadas as modificações introduzidas nas dotações, por forma a dispor-se de informação sobre: dotações retidas, transferências de dotações (reforços e anulações) e créditos especiais; dotações disponíveis; duodécimos vencidos e créditos disponíveis (a informação referida nestes dois últimos itens, diz respeito às entidades que aplicam o regime duodecimal).

3.2.5.4. Na óptica da despesa, as fases de obrigação, autorização de pagamento e pagamento são, simultaneamente, registadas na classe 0-«*Contas de controlo orçamental e de ordem*» e nas classes 1 a 6.

3.2.5.5. No decurso da execução orçamental e na óptica da despesa, a utilização das dotações de despesa corresponde a registar as fases de cabimento, de compromisso, de processamento de despesas por conta de dotações sujeitas ao regime de duodécimos, de obrigação, de autorização de pagamento e de pagamento.

3.2.5.6. Na óptica da receita, na classe 0-«*Contas de controlo orçamental e de ordem*» registam-se os movimentos correspondentes à aprovação do orçamento da receita, registo das previsões iniciais, das modificações introduzidas, revisões de previsões (reforços e anulações), créditos especiais e previsões corrigidas. Relativamente à execução do orçamento registam-se as fases da liquidação e do recebimento (cobrança) nas classes 1, 2, 5 e 7.

3.2.5.7. Encerramento das contas - o final do exercício envolve várias fases: anulação de dotações disponíveis, anulações de cabimentos e dos compromissos que não deram origem a processamento de despesa e que não venham a transitar para exercício futuros. Estes últimos devem ser contabilizados nas contas 041-«*Orçamento-Exercícios futuros compromissos*» por contrapartida da conta 05-«*Compromissos-Exercícios futuros*». Anulação de obrigações e autorizações de pagamento que não deram origem a pagamento. Estas obrigações devem ser contabilizadas na conta 0282-«*Obrigações - De exercícios anteriores*».

3.2.6. Provisões

No que diz respeito à constituição de provisões, o POCP nada refere, contrariamente aos restantes planos sectoriais públicos.

Existe alguma divergência, relativamente a esta matéria, nos POC' públicos. No POCAL está prevista a constituição de provisões para cobranças duvidosas (dívidas de terceiros que estejam em mora há mais de seis meses e cujo risco de incobrabilidade seja devidamente justificado) de acordo com as percentagens:

- a) 50% para dívidas em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 100% para dívidas em mora há mais de 12 meses.

No POC-Educação, as provisões são constituídas sempre que os seus créditos estejam em mora há mais de 12 meses, devendo-se, para estes casos, utilizar-se a taxa de provisão de 100%.

No POCMS é referido que, para efeitos de constituição de provisões, para créditos em mora, as taxas de provisão a utilizar são:

- a) Há mais de 12 e até 24 meses - 50%;
- b) Há mais de 24 meses - 100%.

O POCISSSS, no que diz respeito às taxas de provisões de créditos em mora, define as mesmas percentagens que a contabilidade privada (percentagens fixadas a nível fiscal).

No POC proposto, achamos conveniente que as taxas de provisão para créditos em mora sejam as mesmas que estão definidas para a contabilidade privada, ou seja:

- a. 25 % para créditos em mora há mais de 6 meses de até 12 meses consecutivos;
- b. 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses consecutivos;
- c. 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses consecutivos;
- d. 100% para créditos em mora há mais de 24 meses consecutivos.

3.2.7. Sistema de controlo interno

O POCP não faz qualquer alusão ao sistema de controlo interno contrariamente aos restantes planos sectoriais. Assim, no POC proposto deverá constar o seguinte:

3.2.7.1. As entidades contabilísticas obrigadas a utilizar o POC proposto adoptarão um sistema de controlo interno, que englobe o plano de organização interno, políticas, métodos, técnicas e procedimentos de controlo, bem como quaisquer outros a definir pelos respectivos órgãos de gestão.

3.2.7.2. O sistema de controlo interno compreende um conjunto de procedimentos tendentes a garantir:

- a) A salvaguarda dos activos;
- b) O registo e actualização do imobilizado da entidade contabilística;
- c) A legalidade e a regularidade das operações;
- d) A integralidade e exactidão dos registos contabilísticos;
- e) A execução dos planos e políticas superiormente definidas;
- f) A eficácia da gestão e a qualidade da informação; e
- g) A imagem fiel das demonstrações financeiras.

3.2.7.3. O sistema de controlo interno deverá incluir princípios básicos que lhe dão consistência e que são:

- a) A segregação de funções;
- b) O controlo das operações;
- c) A definição de autoridade e de responsabilidade; e
- d) O registo metódico dos factos.

3.3. Utilizadores da informação financeira pública

A inclusão dos utilizadores da informação financeira pública no plano proposto é uma inovação relativamente aos planos sectoriais públicos existentes. Assim, neste ponto do plano deverá fazer parte o elenco dos utilizadores da informação financeira pública, bem como as suas necessidades, conforme se segue e com base na NICSP 1 - Apresentação de demonstrações financeiras:

Utilizadores externos:

- Grupo de cidadãos (inclui os contribuintes, os eleitores, os receptores dos serviços e os cidadãos em geral);
- Corpos legislativos e entidades fiscalizadoras, e outras entidades; e,
- Investidores e credores.

Utilizadores internos:

- Órgãos de gestão; e
- Funcionários.

As necessidades informativas dos utilizadores, anteriormente descritos, são as que a seguir se apresentam consoante o tipo de utilizador:

Grupo de cidadãos (inclui os contribuintes, os eleitores, os receptores dos serviços e os cidadãos em geral):

De uma forma genérica, os contribuintes têm interesse em obter informação sobre os impostos e taxas cobrados, e as regiões onde estes têm maior incidência, para poderem optar, entre as mesmas, no caso de proporcionarem economias fiscais.

No domínio da administração local, os eleitores desempenharão um papel fulcral enquanto utilizadores da informação financeira pública local, uma vez que o seu poder de voto poderá influenciar as políticas futuras da entidade; assim, é neste grupo de utilizadores que a necessidade de obter informação sobre a execução do orçamento se revela mais notável.

Relativamente aos receptores dos serviços, a informação desejada, por este grupo de utilizadores, tem em vista a determinação da capacidade da instituição para a prossecução dos serviços que presta com um nível de qualidade pretendido, bem como a manutenção dos custos dos mesmos.

Quanto aos cidadãos em geral, estes necessitarão de informação sobre o nível de impostos cobrados, face ao nível de serviços prestados, sobre a eficiência e economia alcançadas na

gestão dos serviços públicos, sobre a eficácia na gestão dos dinheiros públicos disponíveis e, até mesmo, sobre a execução do orçamento.

Corpos legislativos e entidades fiscalizadoras, e outras entidades

Exigem contas aos dirigentes das diferentes entidades para analisarem a gestão dos dinheiros públicos e decidirem sobre o financiamento de determinados programas de investimento público. Este grupo de utilizadores necessita de informação financeira, geralmente disponibilizada na prestação de contas anual, de natureza financeira e orçamental, por forma a poderem pronunciar-se acerca da aplicabilidade das políticas contabilísticas pela entidade, do grau de execução orçamental, da situação financeira da entidade, etc. Ou seja, as necessidades informativas destes utilizadores não são apenas de âmbito financeiro, mas também de âmbito legal. A este grupo interessa essencialmente, analisar o cumprimento da legalidade e a forma como os recursos disponibilizados foram aplicados.

Neste grupo de utilizadores incluem-se ainda outras entidades que têm por objectivo a elaboração das contas económicas do sector «Administrações Públicas». A informação financeira pública disponibilizada permite a elaboração das contas económicas do país, no tocante, ao sector «Administrações Públicas» e a elaboração da contabilidade nacional.

Investidores e credores

Necessitam de informação financeira para observar a capacidade da entidade para fazer face aos prazos (curto ou longo) de pagamento, ainda que a capacidade de solvência da mesma esteja garantida pelos poderes públicos; interessa-lhes informação relacionada com as obrigações que a entidade possui, com os riscos dos créditos, com os recursos financeiros disponíveis, com as diferentes fontes de financiamento, com a liquidez da organização, etc.

Órgãos de gestão

Interessados em avaliar a condição económico-financeira da entidade que administram; em comparar os resultados da actividade económico-financeira com os previstos e com os dos exercícios anteriores; em avaliar o sucesso das políticas praticadas, e medidas tomadas, e da afectação e da utilização dos recursos, e interessados ainda, em todos os demais factores que possam influir na elaboração do orçamento do ano seguinte e na definição de políticas de desenvolvimento e actividades futuras.

Funcionários

Este grupo tem especial interesse em conhecer o grau de estabilidade financeira da entidade por forma a possuírem informação sobre a estabilidade dos seus empregos (duração e renovação dos contratos) e em deter informação que lhes permita concluir acerca da progressão na carreira, entre outros aspectos.

3.4. Objectivos da informação financeira pública

A inclusão dos objectivos da informação financeira públicas diferencia também o plano proposto do POCP. De facto o POCP refere como objectivo principal a integração, num único sistema contabilístico, de três subsistemas - contabilidade orçamental, patrimonial e analítica ou de custos - numa contabilidade pública moderna capaz de responder às necessidades de informação das entidades públicas e que, simultaneamente, sirva de apoio aos gestores (POCP, §5:4595). Complementarmente, prevê outros objectivos como (POCP, §5):

- a) *“O controlo financeiro pelas diferentes entidades envolvidas e a disponibilização de informação aos diferentes agentes interessados por forma a reforçar a transparência na Administração Pública, concretamente efectuando o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos (nomeadamente com efeitos em anos subsequentes);*
- b) *A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo das grandezas relevantes na contabilidade nacional...*
- c) *A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada entidade.”.*

Os objectivos apresentados no POCP são genéricos e não estão definidos em função das necessidades dos utilizadores da informação financeira pública. Sabemos à partida, que o grupo de utilizadores da informação financeira pública é imenso (e por conseguinte, as suas necessidades são inúmeras) e, por isso, é impensável que a informação financeira, disponibilizada, satisfaça todas as suas necessidades. No entanto, achamos que se torna necessário delimitar os objectivos das demonstrações financeiras públicas, pois irá permitir aumentar a utilidade e o grau de satisfação das necessidades dos utilizadores para com as mesmas.

Assim, no plano de contabilidade pública único deverá constar o seguinte:

Os objectivos da informação financeira pública são os que a seguir se apresentam:

1. Para determinar o nível de serviços que a entidade pode prestar e a sua capacidade para cumprir os seus objectivos, a informação financeira deve permitir aos utilizadores conhecer:
 - a) a posição económico-financeira da instituição: endividamento, viabilidade financeira, nível de custos e proveitos, resultado obtido, etc;
 - b) toda a informação que se revele útil para determinar o potencial da entidade para prestar os serviços: qualidade dos serviços, capacidade para os continuar a prestar, nível de preços praticados; e
 - c) as restrições legais ou contratuais que condicionem significativamente a utilização dos recursos.
2. Para facilitar aos utilizadores a avaliação da actividade desenvolvida, a informação financeira deve:
 - a) concluir acerca da origem e aplicação dos recursos financeiros: vendas, serviços prestados, subsídios e transferências obtidas, grau de execução orçamental, despesas de investimento e de exploração, etc;
 - b) conhecer a capacidade de solvência, liquidez e a capacidade da entidade para financiar as actividades desenvolvidas ou a desenvolver; conhecer as necessidades de tesouraria e a capacidade da entidade fazer face aos compromissos assumidos e às obrigações registadas; e
 - c) possibilitar a comparação da situação económico-financeira do ano com a prevista e a dos anos anteriores.
3. Para favorecer o interesse dos utilizadores no processo de prestação de contas, a informação financeira deve:
 - a) permitir determinar os proveitos obtidos em relação aos serviços prestados;
 - b) informar sobre o orçamento, de forma a permitir um controlo da legalidade; e
 - c) permitir determinar o nível de endividamento.
4. Para facilitar ao utilizador a avaliação dos resultados alcançados na prestação de serviços públicos e das medidas aplicadas, a informação deve:
 - a) avaliar os objectivos e as metas formalmente estabelecidos para cada serviço da entidade;
 - b) comparar os resultados obtidos com os objectivos e metas previstos; e
 - c) informar sobre o custo da eficiência e da qualidade dos serviços prestados.

3.5. Características da informação financeira pública

Um outro aspecto inovador no plano proposto, diz respeito à consideração, no mesmo, das características da informação financeira pública, uma vez que os actuais POC's públicos nada referem a este respeito. A informação proporcionada pelas demonstrações financeiras públicas deve ser útil para os utilizadores, pelo que deverá conter as seguintes características:

Comparabilidade - a informação financeira pública deve ser comparável em termos temporais e organizacionais, o que para tal deve ser consistente.

Relevância - a informação financeira pública deve ser de utilidade notória, potencial ou real para os utilizadores da mesma. Paralelamente, deve ser completa para que se possa alcançar um conhecimento suficiente dos factos revelados, pelo que se devem disponibilizar todos os dados pertinentes e as informações adicionais necessários para a tomada de decisões.

Fiabilidade - a informação financeira pública deve estar isenta de erros e preconceitos materiais e de juízos prévios.

Verificabilidade - a informação financeira contida nas demonstrações financeiras públicas deve ser susceptível de controlo e revisão.

Totalidade - a informação financeira pública deve ser completa.

Imparcialidade - a informação financeira pública deve elaborar-se com a intenção de que seja absolutamente neutra e imparcial, ou seja, deve estar livre de envezamentos.

Razoabilidade - a informação financeira pública não pode alcançar, em todos os casos, uma exactidão absoluta sobre os factos que as demonstrações financeiras públicas relatam, pelo que deve aproximar-se razoavelmente dos mesmos.

Clareza - a informação financeira pública deve ser disponibilizada de forma clara e acessível, a fim de assegurar, dentro do possível, a adequada utilização da mesma, por parte dos seus utilizadores.

Oportunidade - a disponibilização da informação financeira pública deve ser feita em tempo oportuno.

Objectividade - a informação financeira pública não pode conter critérios subjectivos.

Eficiência - a informação financeira pública deve ser elaborada tendo em consideração os recursos utilizados para a sua produção.

Eficácia - a informação financeira pública deve permitir a concretização dos seus objectivos.

Economia - a informação financeira pública é útil para o processo de tomada de decisões, mas, simultaneamente, a sua obtenção origina custos. Na elaboração da informação, a

entidade contabilística deve ter em conta a relação custo-benefício, que a mesma terá para os seus utilizadores.

3.6. Conceitos teóricos

O plano de contabilidade único deverá também, integrar a definição de alguns conceitos básicos, conforme a seguir se apresenta:

Activo - são recursos (bens ou direitos) controlados por uma entidade contabilística como consequência de acontecimentos passados, dos quais se espera que fluam para a entidade benefícios económicos futuros e se espera que, no futuro, contribuam directa ou indirectamente na concretização dos objectivos que constituem a actividade da referida entidade (como seja, a prestação de serviços).

O activo pode dividir-se em: activo fixo (imobilizado incorpóreo e corpóreo e investimentos financeiros), activo circulante (existências, dívidas a receber e disponibilidades), e acréscimos e diferimentos activos (os acréscimos e diferimentos activos englobam os acréscimos de proveitos e custos diferidos, e destinam-se a permitir o registo dos custos e dos proveitos nos exercícios a que respeitam, quando ocorram desfasamentos temporais com o respectivo pagamento ou recebimento).

Autorização de pagamento - operação contabilística que reflecte o acto de emissão dos meios monetários necessários para pagamento da obrigação assumida.

Balanço - é um mapa contabilístico que apresenta a posição financeira e patrimonial de um entidade contabilística em determinado momento. O balanço encontra-se estruturado através de massas patrimoniais: activo, património líquido e passivo.

Cabimento - é uma operação contabilística que reflecte o acto de «guardar/reservar» uma determinada quantia certa ou estimada (quando esta não puder ser certa deverá ser o mais aproximada possível) para fazer face a uma determinada despesa orçamental. Esta quantia pode ser a totalidade ou uma parte do crédito orçamental da rubrica na qual se vai realizar a despesa. Este acto não implica qualquer relação com o fornecedor, mas marca o início do processo administrativo, necessário, para a realização da despesa.

O documento implícito nesta operação contabilística é um documento meramente interno que normalmente, se reflecte numa: relação necessidades, proposta de aquisição, requisição interna, cabimento, informação, etc.

Cobrança - corresponde à entrada material ou virtual, dos meios pecuniários ou outros, na tesouraria de uma dada entidade contabilística (note-se que esta entidade deve obrigatoriamente estar legalmente autorizada para a cobrança da receita). Os documentos implícitos nesta operação são: recibo, talão de depósito, documento de transferência bancária, etc.

Compromisso - é uma operação contabilística que reflecte o acto da «encomenda» ou do «contrato» em virtude do qual a autoridade competente acorda com o fornecedor (ou outro) os requisitos formais para a realização da despesa, que fora anteriormente autorizada. Nesta fase, o valor da despesa deve ser certo. Este acto implica uma relação com o fornecedor (ou outro), mediante o qual os trâmites, em que a despesa vai acontecer, estão devidamente definidos.

O documento implícito nesta operação contabilística é um documento oficial/externo que normalmente, se reflecte numa: nota de encomenda, requisição externa/oficial, contrato, etc.

Contabilidade pública - é a parte da microcontabilidade constituída por um conjunto de princípios e normas aplicáveis às entidades da Administração Pública sujeitas à aplicação deste tipo de contabilidade.

Custos - são diminuições brutas no valor dos recursos económicos da entidade contabilística, produzidos ao longo do exercício económico, em forma de saída, ou depreciação do valor dos activos, ou consumo, ou aumento do valor do passivo exigível, que originam diminuições no património líquido.

Despesa - corresponde à aquisição de bens ou serviços com pagamento imediato ou em data não coincidente.

Resultado económico - deverá entender-se a quantia residual que fica após os custos e as perdas provenientes de actividades correntes e extraordinárias, respectivamente, terem sido deduzidos dos proveitos e ganhos provenientes de actividades correntes e extraordinárias, respectivamente.

Ganhos - são aumentos no resultado económico resultantes de transacções periféricas ou incidentais de uma entidade contabilística, ou ainda por circunstâncias esporádicas que afectem a entidade, referidas a um determinado período.

Liquidação ou reconhecimento do direito a cobrar - é uma operação contabilística que quantifica o valor que a entidade tem a receber de terceiros, resultante de acontecimentos passados. É neste momento, que o devedor fica obrigado a pagar uma determinada quantia, à entidade, em data concreta (vencimento da dívida) e segundo as condições que derivam do suporte documental.

Pagamento - corresponde à saída material ou virtual de fundos da tesouraria de determinada entidade contabilística. Os documentos implícitos nesta operação são: documento de ordem de transferência bancária, recibo, etc.

Passivo - o passivo divide-se em passivo exigível e passivo não exigível. Entenda-se por passivo exigível as dívidas ou obrigações da entidade contabilística, provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte do dispêndio de recursos por parte da entidade. O passivo não exigível corresponde aos acréscimos e diferimentos passivos (os acréscimos e diferimentos passivos englobam os acréscimos de custos e os proveitos diferidos, e apresentam a mesma finalidade que os acréscimos e diferimentos activos descritos na definição de activo).

Património líquido - é a diferença entre o activo e o passivo do balanço da entidade contabilística.

Pedido de libertação de créditos - corresponde à requisição, mensal, à DGO, por parte da entidade contabilística, de determinado montante considerado no plano de tesouraria.

Perdas - são diminuições no resultado económico resultantes de transacções incidentais de uma entidade contabilística, ou ainda por circunstâncias esporádicas que afectem a entidade, referenciadas a um determinado período.

Proveitos - são aumentos brutos nos recursos económicos da entidade contabilística, resultantes de benefícios económicos (em forma de entradas ou aumento do valor dos activos ou diminuição do passivo exigível) ou serviços potenciais, produzidos ao longo do exercício contabilístico, que originam aumentos no património líquido. Estes aumentos podem resultar ou não da actividade ordinária da entidade.

Receita - operação de natureza orçamental que pressupõe a entrada de meios monetários.

Reposição - corresponde à reentrada nos cofres do Estado de verbas saídas de forma indevida ou em excesso.

Restituição - corresponde à devolução de importâncias de quaisquer receitas que tenham dado entrada nos cofres do Estado sem direito a essa cobrança.

Obrigação ou processamento da despesa - operação contabilística que reflecte o acto jurídico de uma «obrigação» que determinada entidade contabilística tem para com um terceiro. Ou seja, corresponde ao momento em que chega à entidade a(s) factura(s) (uma mesma aquisição pode envolver facturações parcelares, isto é, a um compromisso pode corresponder uma ou mais facturas). A(s) factura(s) pode(m) ser emitida(s) pelo fornecedor (ou outro), no momento da entrega dos bens encomendados ou da prestação do serviço (ou outra situação) de imediato ou à *posteriori*.

Orçamento - previsão das despesas e receitas orçamentais a realizar e a arrecadar, respectivamente. A elaboração e execução do orçamento está sujeita a regras específicas.

3.7. Princípios orçamentais e contabilísticos

Nos POC's públicos constam os princípios contabilísticos, o que em nossa opinião faz todo o sentido. Porém, achamos também relevante a inclusão dos princípios orçamentais no plano de contabilidade, à semelhança do POCAL, POCMS e POCISSSS.

A inclusão dos princípios orçamentais no plano proposto é pertinente, essencialmente, no que diz respeito à elaboração e execução do orçamento por parte da entidade contabilística.

No que se refere aos princípios contabilísticos, somos de opinião que devem permanecer os mesmos que constam nos planos sectoriais públicos, mas com alterações conforme observamos no quadro 2.8. A aplicação dos princípios contabilísticos tem como objectivo a obtenção da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados da entidade contabilística.

Na proposta do plano, apresentada, devem constar os princípios orçamentais seguidos dos princípios contabilísticos, conforme se segue.

Quadro 2.7. Princípios orçamentais: POC's públicos e POC proposto

POCAL	POCMS	POCISSSS	POC proposto
Independência <i>“A elaboração, aprovação e execução do orçamento das autarquias locais é independente do Orçamento de Estado.”.</i>	Não consta.	Não consta.	Independência No caso de autarquias locais e entidades equiparadas e instituições de solidariedade e segurança social aplica-se o princípio da independência (a execução do orçamento das autarquias locais e entidades equiparadas e do orçamento da segurança social é independente do orçamento de Estado).
Anualidade <i>“Os montantes previstos no orçamento são anuais, coincidindo o ano económico com o ano civil.”.</i>	Anualidade <i>“O orçamento dos serviços do MS é anual, coincidindo o ano económico com o ano civil.”.</i>	Anualidade <i>“O orçamento da segurança social é anual, coincidindo o ano económico com o ano civil.”.</i>	Anualidade O orçamento da entidade contabilística é anual, coincidindo o ano económico com o ano civil.
Unidade <i>“O orçamento das autarquias locais é único.”.</i>	Unidade e universalidade <i>“O orçamento dos serviços do MS é unitário e compreende todas as receitas e despesas do sector.”.</i>	Unidade e universalidade <i>“O orçamento da segurança social é unitário e compreende todas as receitas e despesas do sistema.”.</i>	Unidade e universalidade O orçamento da entidade contabilística deve ser unitário e compreender todas as receitas e despesas orçamentais.
Universalidade <i>“O orçamento compreende todas as despesas e receitas, inclusive as dos serviços municipalizados, em termos globais, devendo o orçamento destes serviços apresentar-se em anexo.”.</i>			
Equilíbrio <i>“O orçamento prevê os recursos necessários para cobrir todas as despesas, e as receitas correntes devem ser pelo mesmo iguais às despesas correntes.”.</i>	Equilíbrio <i>“O orçamento dos serviços do MS deve prever os recursos necessários para cobrir todas as despesas.”.</i>	Equilíbrio <i>“O orçamento da segurança social deve prever os recursos necessários para cobrir todas as despesas.”.</i>	Equilíbrio O orçamento da entidade contabilística deve prever os recursos necessários para cobrir todas as despesas.
Especificação <i>“O orçamento discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas.”.</i>	Especificação <i>“O orçamento discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas.”.</i>	Especificação <i>“O orçamento da segurança social discrimina suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas.”.</i>	Especificação O orçamento da entidade contabilística deve discriminar suficientemente todas as despesas e receitas nele previstas.
Não consignação <i>“O produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei.”.</i>	Não consignação <i>“O produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei.”.</i>	Não consignação <i>“O produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei.”.</i>	Não consignação O produto de quaisquer receitas não pode ser afecto à cobertura de determinadas despesas, salvo quando essa afectação for permitida por lei.
Não compensação <i>“Todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.”.</i>	Não compensação <i>“Todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.”.</i>	Não compensação <i>“Todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.”.</i>	Não compensação Todas as despesas e receitas são inscritas pela sua importância integral, sem deduções de qualquer natureza.

Quadro 2.8. Princípios contabilísticos: POC's públicos e POC proposto

Princípios contabilísticos	POC's públicos	Proposta
Entidade contabilística	<i>“Constitui entidade contabilística todo o ente público ou direito privado que esteja obrigado a elaborar e a apresentar contas de acordo com o presente plano. Quando as estruturas organizativas e as necessidades de gestão o requeiram, podem ser criadas subentidades contabilísticas desde que esteja devidamente assegurada a coordenação do sistema central.”.</i>	Manter.
Continuidade	<i>“Considera-se que a entidade opera continuamente com duração ilimitada.”.</i>	Manter.
Consistência	<i>“Considera-se que a entidade não altera as suas políticas contabilísticas de um exercício para o outro. Se o fizer e a alteração tiver efeitos materialmente relevantes, esta deve ser referida de acordo com o anexo às demonstrações financeiras.”.</i>	Manter.
Especialização (ou do acréscimo)	<i>“Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitem.”.</i>	Manter.
Custo histórico	<i>“Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, quer a escudos nominais, quer a escudos constantes.”.</i>	Os registos contabilísticos devem basear-se em custos de aquisição ou de produção, expressos quer em unidades monetárias nominais, quer em unidades monetárias constantes.
Prudência	<i>“Significa que é possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso.”.</i>	É possível integrar nas contas um grau de precaução ao fazer as estimativas exigidas em condições de incerteza sem, contudo, permitir a criação de reservas ocultas ou a deliberada quantificação de activos e proveitos por defeito ou de passivos e custos por excesso. Devem ser também reconhecidas as responsabilidades ocorridas no período em causa ou num período anterior, mesmo que tais responsabilidades apenas se tornem patentes entre a data a que se reporta o balanço e a data em que este é elaborado.
Materialidade	<i>“As demonstrações financeiras devem evidenciar todos os elementos que sejam relevantes e que possam afectar avaliações ou decisões pelos utentes interessados.”.</i>	Manter.
Não compensação	<i>“Como regra geral, não se deverão compensar saldos de contas activas com contas passivas (balanço), de contas de custos e perdas com contas de proveitos e ganhos (demonstração de resultados) e, em caso algum, de contas de despesas com contas de receitas (mapas de execução orçamental).”.</i>	Manter.
Substância sobre a forma	Não consta de forma explícita nos POC's públicos.	Este princípio contabilístico deve ser aplicado quando se trate de aquisições de imobilizado em regime de <i>leasing</i> e na cedência de imobilizado com horizonte temporal de retorno. O conteúdo deste princípio refere que as operações devem ser contabilizadas atendendo à sua substância e à realidade financeira e não apenas à sua forma legal.

3.8. Critérios de valorimetria

No POC proposto, os critérios de valorimetria para imobilizações, existências, dívidas de e a terceiros e disponibilidades permanecem os constantes no POCP.

No que se refere aos métodos de custeio das saídas de existências de armazém, o POCP preconiza o custo específico, custo médio ponderado, FIFO, LIFO e o custo padrão. No POC proposto o critério a adoptar deverá ser em primeiro lugar o custo específico, e em segundo o custo médio ponderado.

No caso de entidades contabilísticas, cuja actividade esteja relacionada com a agricultura, como são exemplo, as escolas agrárias, estas deve adoptar-se o preconizado na NIC 41 - Agricultura, que refere (§s12 e 13):

- um **activo biológico** (exemplo, ovelhas, árvores de plantação florestal, plantas, gado leiteiro, árvores de fruta, etc) deve ser valorizado no reconhecimento inicial e em cada data de balanço pelo seu justo valor menos os custos estimados no ponto de venda, quando valorizados com fiabilidade;
- o **produto agrícola** (exemplo, lã, lenha, algodão, leite, fruta colhida, etc) colhido dos activos biológicos de uma entidade deve ser valorizado pelo seu justo valor menos custos estimados no ponto de venda no momento da colheita; e
- os **produtos resultantes do processamento após colheita** serão valorizados de acordo com a NIC 2 - Inventários.

3.9. Documentos de prestação de contas

3.9.1. Caracterização da entidade

Após uma análise comparativa à nota explicativa 8.1 (quadro 2.9) dos POC's públicos podemos constatar que existe uma grande similitude na descrição da nota. Porém, são detectadas algumas diferenças resultantes (evidenciadas a negrito no quadro), em nossa opinião, das características das entidades contabilísticas abrangidas pelos planos. No POC proposto, a caracterização da entidade deve incluir os aspectos descritos pelos actuais POC's públicos, de acordo com proposta apresentada (quadro 2.10).

Quadro 2.9. Nota explicativa 8.1 - análise aos POC's públicos

POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS
8.1.1 - Identificação (designação, endereço, código de classificação orgânica, tutela(s), regime financeiro e outros elementos de identificação).	8.1.1 - Identificação (designação, número de identificação fiscal , endereço, regime financeiro e outros elementos de identificação).	8.1.1 - Identificação (designação, endereço, código de classificação orgânica, tutela(s), regime financeiro e outros elementos de identificação).	8.1.1 - Identificação (designação, número de identificação fiscal, endereço, regime financeiro e outros elementos de identificação).	8.1.1 - Identificação (designação, número de identificação fiscal, endereço, regime financeiro e outros elementos de identificação).
8.1.2 - Legislação (constituição, orgânica e funcionamento).	8.1.2 - Legislação (constituição, orgânica e funcionamento, quando aplicável).	8.1.2 - Legislação (constituição, orgânica e funcionamento).	8.1.2 - Legislação (constituição, orgânica e funcionamento, quando aplicável).	8.1.2 - Legislação (constituição, orgânica e funcionamento, quando aplicável).
8.1.3 - Estrutura organizacional efectiva (organograma, incluindo os órgãos de natureza consultiva e de fiscalização, e eventuais notas complementares).	8.1.3 - Estrutura organizacional efectiva (organograma e, quando aplicável, a indicação dos órgãos de natureza consultiva e de fiscalização).	8.1.3 - Estrutura organizacional efectiva (organograma, incluindo os órgãos de natureza consultiva e de fiscalização, e eventuais notas complementares).	8.1.3 - Estrutura organizacional efectiva (organograma e, quando aplicável, a indicação dos órgãos de natureza consultiva e de fiscalização).	8.1.3 - Estrutura organizacional efectiva (organograma e, quando aplicável, a indicação dos órgãos de natureza consultiva e de fiscalização).
8.1.4 - Descrição sumária das actividades.	8.1.4 - Descrição sumária das actividades.	8.1.4 - Descrição sumária das actividades.	8.1.4 - Descrição sumária das actividades.	8.1.4 - Descrição sumária das actividades.
8.1.5 - Recursos humanos: Identificação dos responsáveis pela direcção da entidade e pelos departamentos (até ao nível de direcção de serviço ou equiparado); Número de efectivos reportado a 31 de Dezembro discriminado por: Pessoal do quadro e fora do quadro; Carreiras e categorias; Departamentos e serviços.	8.1.5 - Recursos humanos - identificação do presidente e demais membros do órgão executivo e, quando aplicável, dos responsáveis pela direcção da entidade.	8.1.5 - Recursos humanos: Identificação dos responsáveis pela direcção da entidade e pelos departamentos (até ao nível de direcção de serviço ou equiparado); Número de efectivos reportado a 31 de Dezembro discriminado por: Pessoal do quadro e fora do quadro; Carreiras e categorias; Departamentos e serviços.	8.1.5 - Recursos humanos - identificação dos responsáveis pela direcção da entidade e pelos departamentos (até ao nível de direcção de serviço ou equiparado). Número de efectivos reportado a 31 de Dezembro discriminado por pessoal do quadro e fora do quadro, carreiras e categorias, departamentos e serviços.	8.1.5 - Recursos humanos - identificação dos responsáveis pela direcção da entidade e pelos departamentos (até ao nível de direcção de serviço ou equiparado). Número de efectivos reportado a 31 de Dezembro discriminado por pessoal do quadro e fora do quadro, carreiras e categorias, departamentos e serviços.

Quadro 2.9. Nota explicativa 8.1 - Caracterização da entidade - análise aos POC's públicos (cont.)

POCP	POCAL	POC-Educação	POCMS	POCISSSS
<p>8.1.6 - Organização contabilística:</p> <p>Existência ou não de manual de procedimentos contabilísticos;</p> <p>Indicação dos livros de registo utilizados;</p> <p>Descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte;</p> <p>Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente;</p> <p>Existência ou não de demonstrações financeiras intercalares;</p> <p>Existência ou não de descentralização contabilística e, em caso afirmativo, breve descrição do sistema utilizado e do modo de articulação com a contabilidade central.</p>	<p>8.1.6 - Organização contabilística:</p> <p>Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente;</p> <p>Demonstrações financeiras intercalares, quando existirem;</p> <p>Existência ou não de descentralização contabilística e, em caso afirmativo, breve descrição do sistema utilizado e do modo de articulação com a contabilidade central.</p>	<p>8.1.6 - Organização contabilística:</p> <p>Existência ou não de manual de procedimentos contabilísticos;</p> <p>Indicação dos livros de registo utilizados;</p> <p>Descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte;</p> <p>Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente;</p> <p>Existência ou não de demonstrações financeiras intercalares;</p> <p>Existência ou não de descentralização contabilística e, em caso afirmativo, breve descrição do sistema utilizado e do modo de articulação com a contabilidade central.</p>	<p>8.1.6 - Organização contabilística:</p> <p>Existência ou não de manual de procedimentos contabilísticos;</p> <p>Indicação dos livros de registo utilizados;</p> <p>Descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte;</p> <p>Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente;</p> <p>Existência ou não de demonstrações financeiras intercalares;</p> <p>Existência ou não de descentralização contabilística e, em caso afirmativo, breve descrição do sistema utilizado e do modo de articulação com a contabilidade central.</p>	<p>8.1.6 - Organização contabilística:</p> <p>Existência ou não de manual de procedimentos contabilísticos;</p> <p>Indicação dos livros de registo utilizados;</p> <p>Descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte;</p> <p>Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente;</p> <p>Existência ou não de demonstrações financeiras intercalares;</p> <p>Existência ou não de descentralização contabilística e, em caso afirmativo, breve descrição do sistema utilizado e do modo de articulação com a contabilidade central.</p>
<p>8.1.7 - Outra informação considerada relevante.</p>	<p>8.1.7 - Outra informação considerada relevante.</p>	<p>8.1.7 - Outra informação considerada relevante.</p>	<p>8.1.7 - Outra informação considerada relevante (caracterização prevista no ponto 13 - Relatório de Gestão).</p>	<p>8.1.7 - Outra informação considerada relevante.</p>

Quadro 2.10. Caracterização da entidade - Proposta

9.1-CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE	
9.1.1	IDENTIFICAÇÃO DA ENTIDADE CONTABILÍSTICA
	Designação: _____
	Endereço: _____
	Telefone: _____
	N.I.F.: _____ FAX: _____
	Tipo de organismo: <input type="checkbox"/> Administração central <input type="checkbox"/> Administração regional <input type="checkbox"/> Administração local <input type="checkbox"/> Segurança social
	Regime financeiro: <input type="checkbox"/> Regime geral - Autonomia administrativa <input type="checkbox"/> Regime excepcional - Autonomia administrativa e financeira
	Ministério: <input type="checkbox"/> Ministério da Educação <input type="checkbox"/> Ministério da Ciência, Tecnologia e do Ensino Superior <input type="checkbox"/> Ministério da Saúde <input type="checkbox"/> Ministério das Finanças e da Administração Pública <input type="checkbox"/> Ministério da Segurança Social <input type="checkbox"/> Ministério da Defesa Nacional <input type="checkbox"/> Ministério da Justiça <input type="checkbox"/> Ministério das Obras públicas, Transportes e Comunicações <input type="checkbox"/> Ministério do Trabalho e da Solidariedade Social <input type="checkbox"/> Ministério do Ambiente, do Ordenamento, do Território e do Desenvolvimento Regional <input type="checkbox"/> Ministério dos Negócios Estrangeiros <input type="checkbox"/> Ministério da Economia e da Inovação <input type="checkbox"/> Ministério da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas <input type="checkbox"/> Ministério da Administração Interna
	Outros elementos de identificação: _____
9.1.2	LEGISLAÇÃO
	(Constituição, orgânica e funcionamento, quando aplicável).
9.1.3	ORGANOGRAMA
	(O organograma deve aparecer em folha anexa e, quando aplicável, a entidade deve proceder à indicação dos órgãos de natureza consultiva e de fiscalização).
9.1.4	DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS ACTIVIDADES

9.1.5	IDENTIFICAÇÃO DOS RECURSOS HUMANOS
	(Identificação dos responsáveis pela direcção da entidade contabilística e pelos departamentos, até ao nível da direcção de serviço ou equiparado, e descrição do número de efectivos reportado a 31 de Dezembro discriminado por: pessoal do quadro e fora do quadro; carreiras e categorias e departamentos e serviços). (No caso de entidades da administração local: identificação do presidente e demais membros do órgão executivo e, quando aplicável, dos responsáveis pela direcção da entidade).

Quadro 2.10. Caracterização da entidade - Proposta (cont.)

9.1.6	ORGANIZAÇÃO CONTABILÍSTICA
	<p>1 - Existe um manual de procedimentos contabilísticos?</p> <p style="text-align: right;"> <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não </p> <p>2 - Descrição das características do sistema informativo:</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>3 - Demonstrações financeiras integrais:</p> <p style="text-align: center;">(P.f. assinale com uma cruz mediante a situação)</p> <p style="text-align: center;">Documentadas:</p> <p style="text-align: right;"> <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não </p> <p style="text-align: center;">Periodicidade:</p> <p style="text-align: right;"> <input type="checkbox"/> Trimestral <input type="checkbox"/> Semestral </p> <p>4 - Existe descentralização contabilística?</p> <p style="text-align: center;">(Em caso afirmativo descreva).</p> <p>_____</p> <p>_____</p> <p>Outras informações:</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
9.1.7	OUTRAS INFORMAÇÕES

3.9.2. Relatório de gestão

O relatório de gestão a apresentar pelo órgão competente da entidade contabilística deve contemplar os seguintes aspectos:

- a) Relatório do órgão de gestão, onde serão descritas sucintamente as actividades desenvolvidas no ano e a justificação das actividades não realizadas e previstas no plano de actividades;
- b) A situação económica relativa ao exercício, analisando, em especial, a evolução da gestão das diferentes actividades ou funções, designadamente no que diz respeito ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos;
- c) Uma síntese da situação financeira, considerando alguns indicadores de gestão financeira, indicadores orçamentais e indicadores económicos apropriados à análise de balanços, demonstração dos resultados, mapas de execução orçamental e demais peças contabilísticas;
- d) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício; e,

- e) Outros aspectos exigidos pela legislação em vigor a que cada entidade contabilística estiver sujeita, e instruções emitidas pelas entidades competentes.

No quadro seguinte apresentamos alguns dos indicadores que um relatório de gestão deve incluir:

Quadro 2.11. Indicadores de gestão - Proposta

Indicadores de natureza orçamental (contabilidade orçamental)	
<i>a) <u>Rácios de estrutura da receita:</u> ⁽¹⁾</i>	Impostos directos / Receitas correntes Venda de bens e serviços / Receitas correntes Receitas correntes / Receitas totais Receitas de capital / Receitas totais
<i>b) <u>Rácios de estrutura da despesa:</u> ⁽²⁾</i>	Despesas com o pessoal / Despesas correntes Aquisição de bens e serviços / Despesas correntes Investimentos / Despesas de capital Passivos financeiros / Despesas de capital Despesas correntes / Despesas totais Despesas de capital / Despesas totais
<i>c) <u>Rácios financeiros:</u></i>	Despesas com o pessoal pagas/ Receitas correntes cobradas Despesas com o pessoal comprometidas/ Receitas correntes cobradas FGM+FCM+FBM / Despesas totais pagas ⁽³⁾ FGM+FCM+FBM / Despesas totais comprometidas ⁽³⁾ Receitas correntes cobradas / Despesas correntes pagas ⁽⁴⁾ Receitas de capital cobradas/ Despesas de capital pagas ⁽⁴⁾ Receitas totais cobradas/ Despesas totais pagas ⁽⁴⁾ Receitas correntes cobradas / Receitas corrente liquidadas ⁽⁴⁾ Receitas de capital cobradas/ Receitas de capital liquidadas ⁽⁴⁾ Receitas totais cobradas / Receitas totais liquidadas ⁽⁴⁾ Despesas correntes pagas / Despesas correntes comprometidas ⁽⁴⁾ Despesas de capital pagas / Despesas de capital comprometidas ⁽⁴⁾ Despesas totais pagas / Despesas totais comprometidas ⁽⁴⁾
<i>d) <u>Rácios da estrutura orçamental:</u></i>	
<i>d-1) <u>Financeiros</u></i>	<u>Receitas próprias de funcionamento:</u> Receitas totais cobradas - Transferências de capital - Passivos financeiros <u>Autonomia financeira:</u> Receitas próprias funcionamento - Despesas obrigatórias correntes <u>% "saúde" financeira:</u> Autonomia financeira / Receitas próprias de funcionamento Grau de execução orçamental da despesa = (Total de despesas pagas / Dotações corrigidas) * 100 Grau de execução orçamental da receita = (Receita cobrada bruta / Revisões corrigidas) * 100
<i>d-2) <u>Estrutura</u></i>	<u>Aplicações da receita corrente cobrada em despesa de capital:</u> Receitas correntes cobradas - Despesas correntes pagas <u>% Custos com pessoal sobre despesas totais:</u> Despesas c/pessoal / Despesas totais

Quadro 2.11 Indicadores de gestão - Proposta (cont.)

Indicadores económicos, financeiros e patrimoniais (contabilidade financeira)
a) <u>Rácios da estrutura do activo:</u> Activo imobilizado / Activo total Activo circulante / Activo total Variação entre o activo de $n-1$ e n
b) <u>Rácios da estrutura do património líquido e passivo:</u> Património líquido / Património líquido + Passivo Passivo / Património líquido + Passivo Variação entre o património líquido de $n-1$ e n Variação entre o passivo de $n-1$ e n
Indicadores de custos (contabilidade analítica) ⁽⁵⁾
Custo da Função A ou Actividade A / Custo previsional da Função A ou Actividade A Custo da Função ... ou Actividade ... / Custo previsional da Função ... ou Actividade ... Proveito directo da Função A ou Actividade A / Custo total da Função A ou Actividade A Proveito directo da Função ... ou Actividade ... / Custo total da Função ... ou Actividade ...
Indicadores de liquidez
Saldo de tesouraria / Receitas cobradas Direitos a receber orçamentais / Obrigações de pagamento orçamentais Recebimentos / Direitos a receber orçamentais
Indicadores de solvência
Dívida a receber total / Receitas correntes Dívida a receber a curto prazo / Receitas totais

Notas:

(1) Os rácios de estrutura da receita devem ser determinados quer no momento da liquidação quer no momento da cobrança.

(2) Os rácios de estrutura da despesa devem ser determinados quer no momento da obrigação quer no momento do pagamento.

(3) FGM - Fundo Geral Municipal; FCM - Fundo de Coesão Municipal; FBM - Fundo de Base Municipal.

(4) Estes rácios podem também ser designados por rácios financeiros comparativos.

(5) Os indicadores de custos devem ser determinados de acordo com as suas funções ou actividades, ou seja, função A ou actividade A, função B ou actividade B e, assim, sucessivamente.

3.9.3. Mapas de execução orçamental

3.9.3.1. Controlo orçamental - Despesa

O mapa de controlo orçamental - Despesa, deve a facultar informação sobre:

«*Dotações corrigidas*» - valores orçamentados, modificados ou não através de alterações orçamentais ou de reposições abatidas nos pagamentos ocorridas no decurso do exercício;

«*Compromissos assumidos*» - montantes correspondentes aos compromissos assumidos, independentemente da concretização do seu pagamento no próprio exercício;

«*Obrigações*» - montantes das obrigações processadas em exercícios anteriores e no exercício;

«*Autorizações de pagamento*» - pagamentos autorizados, mas não pagos;

«*Despesas pagas*» - pagamentos efectuados no exercício referentes a despesas do exercício e de exercício anteriores. No final de cada ano económico, deverá distinguir-se o montante dos pagamentos respeitantes a despesas de exercícios anteriores dos que respeitam a despesas do exercício findo;

«*Diferenças*» - diferenças entre:

- a) os valores orçamentados (disponíveis) e os compromissos assumidos;
- b) os valores orçamentados (disponíveis) e as despesas pagas;
- c) as autorizações de pagamento e as despesas pagas;
- d) as obrigações assumidas e as despesas pagas.

«*Grau de execução orçamental*» - percentagem de realização das despesas em relação ao orçamento corrigido.

O mapa de controlo orçamental - Despesa, no POC proposto, passa a apresentar a seguinte configuração:

Mapa de controlo orçamental da despesa - Proposta

CE	Des- crição	Dota- ções cor- rigidas	Dota- ções re- tidas	Compromisso assumidos			Obrigações			Autoriza- ções de pa- gamento	Despesas pagas			Diferenças				Grau de execução orçamental das despesas
				Exercí- cio	Exercí- cios fu- turos	Total	Exercí- cios an- terio- res	Exercí- cio	Total		Exer- cíos an- terio- res	Exer- cí- cio	Total	Dotação não comprometida	Saldo orçamental	Autorizações de pagamento por pagar	Obrigações por pagar	
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)=(5+6)	(8)	(9)	(10)=(8+9)	(11)	(12)	(13)	(14)=(12+13)	(15)=(3-4-5)	(16)=(3-4-14)	(17)=(11-14)	(18)=(10-14)	(19)=(14/3)*100
<div>Total</div>																		

No quadro seguinte apresentamos as notas para a elaboração do mapa de controlo orçamental - Despesa:

Colunas	Descrição	Notas
(1)	Classificação económica	Corresponde ao código da classificação económica em vigor.
(2)	Descrição	Designação da classificação económica.
(3)	Dotações corrigidas	Estes valores deverão coincidir com a coluna 9 do «Mapa de alterações orçamentais - Despesa» (na proposta 9.3.5.1).
(4)	Dotações retidas	A informação será recolhida a partir do crédito da conta 0223-«Dotações retidas».
(5)	Compromissos assumidos do exercício	Os valores a inscrever nesta coluna serão apurados a partir do crédito da conta 027-«Compromissos».
(6)	Compromissos assumidos para exercícios futuros	Os valores a inscrever nesta coluna serão apurados a partir do crédito da conta 05-«Compromissos - Exercícios futuros».
(7)	Total dos compromissos assumidos	Corresponde ao total dos compromissos assumidos.
(8)	Obrigações de exercícios anteriores	Serão calculadas a partir do crédito, de acordo com a classificação económica, da conta 0282-«Obrigações - De exercícios anteriores».
(9)	Obrigações do exercício	Serão calculadas a partir do crédito, de acordo com a classificação económica, da conta 0281-«Obrigações - Do exercício».
(10)	Total das obrigações	Corresponde ao total das obrigações.
(11)	Autorizações de pagamentos	Serão calculadas a partir do crédito, de acordo com a classificação económica, da conta 0291-«Autorizações de pagamentos».
(12)	Despesas pagas de exercício anteriores	Serão calculadas a partir do débito, de acordo com a classificação económica, da conta 0282-«Obrigações - De exercícios anteriores».
(13)	Despesas pagas do exercício	Serão calculadas a partir do débito, de acordo com a classificação económica, da conta 0281-«Obrigações - Do exercícios».
(14)	Total de despesas	Corresponde ao total das despesas pagas.
(15)	Dotação não comprometida	Corresponde à dotação disponível para fazer face a novos compromissos. É obtida através da dotação corrigida diminuída das dotações retidas e dos compromissos assumidos dos exercícios, pela entidade contabilística, face a terceiros.
(16)	Saldo orçamental	Corresponde à dotação disponível para novos pagamentos. É obtida através da dotação corrigida diminuída das dotações retidas e do total dos pagamentos efectuados.
(17)	Autorizações de pagamento por pagar	É obtida pela diferença entre as autorizações de pagamento efectuadas (coluna 11) e o total de pagamentos efectuados (coluna 14).
(18)	Obrigações por pagar	É obtida pela diferença entre o total das obrigações assumidas (coluna 10) e o total de pagamentos efectuados (coluna 14).
(19)	Grau de execução orçamental das despesas	Percentagem da realização das despesas pagas em relação ao orçamento corrigido.

3.9.3.2. Controlo orçamental - Receita

O mapa de controlo orçamental - Receita, no POC proposto, passa a apresentar a seguinte configuração:

Classificação económica	Descrição	Previsões corrigidas	Receitas por cobrar no início do exercício	Receitas liquidadas	Liquidações anuladas	Receita cobrada bruta	Reembolsos e restituições		Receita cobrada líquida	Receita por cobrar no final do ano	Grau de execução orçamental das receitas
							Emitidos	Pagos			
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)=(7-9)	(11)=(4+5-6-7)	(12)=(10/3)*100
Total											

No quadro seguinte apresentamos as notas para a elaboração do mapa de controlo orçamental - Receita:

Colunas	Descrição	Notas
(1)	Classificação económica	Corresponde ao código da classificação económica em vigor.
(2)	Descrição	Designação da classificação económica.
(3)	Previsões corrigidas	Estes valores deverão coincidir com a coluna 7 do «Mapa de alterações orçamentais - Receita» (na proposta 9.3.5.1) e com a conta 034-«Previsões corrigidas».
(4)	Receitas por cobrar no início do exercício	Serão apuradas através do saldo devedor da conta 035-«Direitos».
(5)	Receitas liquidadas	Deverão ser calculadas com base no débito da conta 035-«Direitos», de acordo com a classificação económica.
(6)	Liquidações anuladas	Corresponde às receitas processadas (direitos) que foram anuladas, devendo a conta 035-«Direitos» estar desagregada de forma a que seja possível obter esta informação.
(7)	Receitas cobradas brutas	Deverão ser calculadas com base no débito da conta 036-«Recebimentos», de acordo com a classificação económica.
(8) e (9)	Reembolsos e restituições	Corresponde às receitas efectivamente cobradas (recebimentos) que foram objecto de devolução ou reembolso, devendo a conta 036-«Recebimentos» estar desagregada de forma a que seja possível obter esta informação.
(10)	Receita cobrada líquida	Corresponde à diferença entre as receitas cobradas (recebimentos) e os reembolsos pagos.
(11)	Receitas por cobrar no final do ano	Corresponde ao montante de receitas processadas, mas ainda não cobradas, quer do exercício corrente quer de exercícios anteriores.
(12)	Grau de execução orçamental das receitas	Percentagem das receitas cobradas líquidas em relação às previsões corrigidas.

3.9.3.3. Mapa de fluxos de caixa

Permanece igual ao constante no POCP.

3.9.3.4. Outros documentos

Deverão ainda apresentar-se outros documentos, dependendo da entidade contabilística, como, contas de ordem, mapas de operações de tesouraria (constantes no POCAL), mapa da situação financeira da entidade, mapa de descontos e retenções, mapa de entrega de descontos e retenções, mapa de desenvolvimento das despesas com o pessoal, o orçamento anual de despesa e receita (constantes no POC-Educação, POCMS e POCISSSS).

3.9.3.5. Notas sobre o processo orçamental e respectiva execução

As notas 8.3 constantes no ponto 8 do POCP são renumeradas e passam a apresentar a seguinte disposição (a informação a negrito refere-se aos aspectos inovadores da proposta):

9.3.5.	Informação contabilística:	
	9.3.5.1	Alterações orçamentais: Despesa Receita
	9.3.5.2	Execução de programas e projectos de investimento
	9.3.5.3	Transferências e subsídios: Transferências correntes - Despesa Transferências de capital - Despesa Subsídios concedidos Transferências correntes - Receita Transferências de capital - Receita Subsídios obtidos
	9.3.5.4	Aplicações em activos de rendimento fixo e variável: Activos de rendimento fixo Activos de rendimento variável
	9.3.5.5	Endividamento: Empréstimos a médio e longo prazos Empréstimos a curto prazo Outras dívidas a terceiros
	9.3.5.6	Outros mapas de interesse para a entidade contabilística (Como por exemplo, no caso das autarquias locais, o mapa de modificação ao plano plurianual de investimentos)
9.3.6	Informação extra-contabilística:	
	9.3.6.1	Contratação administrativa: Situação dos contratos Formas de adjudicação

3.9.4. Mapas de informação patrimonial e económica

3.9.4.1. Balanço

O modelo do balanço, no POC proposto, passa a ser o seguinte:

9.4.1 - Balanço

Código das contas POC proposto		Exercícios			
		N			N - 1
		AB	AA	AL	AL
	Activo				
	Imobilizado:				
	Bens de domínio:				
445	Imobilizações em curso				
446	Adiantamento por conta de bens de domínio público				
	Imobilizações incorpóreas:				
431	Despesas de instalação				
432	Despesas de investigação e de desenvolvimento				
433	Propriedade industrial e outros direitos				
443	Imobilizações em curso				
449	Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas				
	Imobilizações corpóreas:				
421	Investimentos				
422	Locação financeira				
	Investimentos financeiros:				
411	Partes de capital.....				
412	Obrigações e títulos de participação				
413	Empréstimos de financiamento				
414	Investimentos em imóveis				
415	Outras aplicações financeiras				
441	Imobilizações em curso				
447	Adiantamentos por conta de investimentos financeiros				
	Circulante:				
	Existências:				
36	Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
35	Produtos e trabalhos em curso				
34	Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos				
33	Produtos acabados e intermédios				
32	Mercadorias				
	Dívidas de terceiros - Médio e longo prazo				
	Dívidas de terceiros - Curto prazo:				
281	Empréstimos concedidos				
21	Clientes, contribuintes, utentes e outros				
229	Adiantamentos a fornecedores de bens duradouros				
24	Estado e outros entes públicos				
262 + 263 + 267 + 268	Outros devedores				
	Aplicações de tesouraria:				
15	Títulos negociáveis				
18	Outras aplicações de tesouraria				
	Operações de tesouraria, conta no Tesouro, depósitos em instituições financeiras e caixa:				
14	Operações de tesouraria				
13	Conta no Tesouro				
12	Depósitos em instituições financeiras				
11	Caixa				
	Acréscimos e diferimentos:				
271	Acréscimos de proveitos				
272	Custos diferidos				
	<i>Total das amortizações.....</i>				
	<i>Total de ajustamentos</i>				
	<i>Total do activo</i>				

AB=Activo bruto; AA=Amortizações acumuladas e ajustamentos; AL=Activo líquido.

Código das contas POC proposto		Exercícios	
		N	N - 1
	Património líquido e passivo		
	Património líquido :		
51	Património		
55	Ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades		
56	Reservas de reavaliação		
	Reservas :		
575	Subsídios		
576	Doações		
577	Reservas decorrentes da transferência de activos		
59	Resultados transitados		
88	Resultado económico		
	Passivo:		
29	Provisões		
422	Dívidas a terceiros - Médio e longo prazo		
	Dívidas a terceiros - Curto prazo:		
231	Empréstimos a curto prazo		
221	Fornecedores de bens e serviços		
222	Fornecedores de bens duradouros		
223	Fornecedores de locação		
228	Fornecedores - Facturas em recepção e conferência		
24	Estado e outros entes públicos		
262 + 263 + 267 + 268	Outros credores		
	Acréscimos e diferimentos		
273	Acréscimos de custos		
274	Proveitos diferidos		
	<i>Total do património líquido e do passivo.....</i>		

3.9.4.2. Demonstração de resultados

O modelo da demonstração de resultados, no POC proposto, passa a ser o seguinte:

9.4.2 - Demonstração de resultados

P O C p r o p o s t o		Exe r c í o s			
		N		N - 1	
	C u s t o s e P e r d a s				
61	Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas:				
	Mercadorias				
	Matérias				
62	Aquisição de bens e serviços:				
64+642	Custos com o pessoal:				
643	Remunerações certas e permanentes				
	Segurança Social.....				
63	Transferências correntes concedidas e prestações sociais				
66	Amortizações e ajustamentos do exercício				
67	Provisões do exercício				
65	Outros custos operacionais				
68	Custos e perdas financeiras				
69	Custos e perdas extraordinárias				
88	Resultado económico a).....				
	P r o v e i t o s e G a n h o s				
71	Vendas de bens e serviços correntes:				
	Venda de bens				
	Serviços				
	Rendas				
72	Impostos e taxas				
	Variação da produção b).....				
75	Trabalhos para a própria entidade				
73	Proveitos suplementares				
74	Transferências e subsídios obtidos				
76	Outros proveitos e ganhos operacionais				
78	Proveitos e ganhos financeiros				
79	Proveitos e ganhos extraordinários				

a) Resultado económico resulta da diferença entre "proveitos e ganhos" e "custos e perdas".

b) Diferença algébrica entre existências finais e iniciais de "produtos acabados e intermédios", "subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos" e "produtos e trabalhos em curso" tomando ainda em consideração o movimento registado em "regularização de existências" (nota 9.4.3.34).

3.9.4.3. Notas ao balanço e à demonstração de resultados

Como metodologia a seguir para este ponto optamos por fazer referência às alterações das notas explicativas do POCP (8.2 - Notas ao balanço e à demonstração de resultados), mediante as disposições do POC proposto.

- As notas ao balanço e à demonstração de resultados com a numeração 8.2 passam a ter a numeração 9.4.3.
- Na nota 8.2.1 (na proposta 9.4.3.1), constante no POCP, onde consta “...do POCP.” passa a constar «...do presente plano.».
- As alíneas a) e c) da nota 8.2.5 (na proposta 9.4.3.5), constante no POCP, passam a ter a seguinte redacção:

«a) Por valorimetrias diferentes das previstas no capítulo 8 - Critérios de valorimetria;».

«c) Por ajustamentos respeitantes ao activo.».

- A nota 8.2.7 (na proposta 9.4.3.7), constante no POCP, passa a ter a seguinte redacção:

Movimentos ocorridos nas rubricas do activo imobilizado constantes do balanço e nas respectivas amortizações e ajustamentos, de acordo com quadros do tipo seguinte.....

O quadro designado por «Amortizações e Provisões» passa a designar-se «Amortizações e ajustamentos» e passa a apresentar as seguintes alterações:

- Na linha referente aos «Bens de domínio público» passam a constar apenas as linhas referentes a «Imobilizações em curso» e «Adiantamentos por conta de bens de domínio público»;
- São eliminadas as linhas incluídas na rubrica de imobilizações corpóreas e passam a constar as seguintes: «Investimentos» e «Locação financeira»; e
- Na linha referente aos «Investimentos financeiros» passa a constar a linha «Empréstimos de financiamento».
- É aditado um quadro designado por «Activo bruto» com seguinte estrutura:

Rubricas	Saldo inicial	Reavaliação/ ajustamento	Aumentos	Alienações	Transferências e abates	Saldo final
De bens de domínio público: Imobilizações em curso Adiantamentos por conta de bens de domínio público						
De imobilizações incorpóreas: Despesas de instalação Despesas de investigação e de desenvolvimento Propriedade industrial e outros direitos Imobilizações em curso Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas						
De imobilizações corpóreas: Investimentos Locação financeira Imobilizações em curso Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas						
De investimentos financeiros Partes de capital Obrigações e títulos de participação Empréstimos de financiamento Investimentos em imóveis Outras aplicações financeiras Imobilizações em curso						

- O quadro constante na nota 8.2.11 (na proposta 9.4.3.11), constante no POCP, passa a apresentar as seguintes alterações:
 - São eliminadas as linhas referentes aos «Bens de domínio público»; e
 - São eliminadas as linhas incluídas na rubrica de imobilizações corpóreas e passam a constar as seguintes: «Investimentos» e «Locação financeira».
- A alínea a) da nota 8.2.12 (na proposta 9.4.3.12), constante no POCP, passa a ter a seguinte redacção:

«a) Indicação do valor global, para cada uma das contas, de:

Imobilizações em poder de terceiros, incluindo bens de domínio público cedidos por contrato de concessão, em conformidade com o estabelecido no presente diploma.».

.....

É também aditado a esta nota o disposto na alínea c) da nota 8.2.12 do POC-Educação.

- A nota 8.2.15 (na proposta 9.4.3.15), constante no POCP, passa a ter a seguinte redacção:
Identificação (descrição e valor) dos bens de domínio público considerados na conta 513-«*Património - Bens de domínio público*».
- A nota 8.2.21 (na proposta 9.4.3.21), constante no POCP, passa a ter a seguinte redacção:
Movimentos ocorridos nas rubricas do activo circulante de acordo com um quadro do tipo seguinte:

Rubricas	Saldo inicial	Reforço	Reversão	Saldo final
Existências:				
Matérias-primas, subsidiárias e de consumo				
Produtos e trabalhos em curso				
Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos				
Produtos acabados e intermédios				
Mercadorias				
Dívidas de terceiros:				
Clientes, contribuintes, utentes e outros				
Estado e outros entes públicos				
Outros devedores				
Títulos negociáveis				

Nesta nota deve, igualmente, incluir-se a indicação e justificação das correcções excepcionais respeitantes a elementos do activo circulante relativamente aos quais, face a uma análise comercial razoável, se prevejam descidas estáveis provenientes de flutuações de valor.

- É aditado na nota 8.2.29 (na proposta 9.4.3.29), constante no POCP, o disposto na nota 8.2.26 do POCAL.
- A nota 8.2.31 (na proposta 9.4.3.31), constante no POCP, passa a ter a seguinte redacção:
Desdobramento das contas de provisões acumuladas e explicitação dos movimentos ocorridos no exercício, de acordo com um quadro do seguinte tipo:

Código das contas		Saldo inicial	Aumento	Redução	Saldo final
292	Provisões				

- No quadro constante na nota 8.2.37 (na proposta 9.4.3.37), constante no POCP, a rubrica de Custos e Perdas 684-«*Provisões para aplicações financeiras*» passa a designar-se 684-«*Ajustamentos de aplicações financeiras*» e a rubrica de Proveitos e Ganhos 788-«*Outros proveitos e ganhos financeiros*» passa a designar-se 788-«*Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros*».
- No quadro constante na nota 8.2.38 (na proposta 9.4.3.38) a rubrica de Custos e Perdas 696-«*Aumentos de amortizações e de provisões*» passa a designar-se 696-«*Aumentos de amortizações*» e a rubrica de Proveitos e Ganhos 796-«*Reduções de amortizações e de provisões*» passa a designar-se 796-«*Reduções de provisões*».
- É aditada a nota 9.4.3.39:
Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazo de e a terceiros nos últimos três anos, individualizando, as instituições de crédito das outras dívidas a terceiros.

Refira-se que este conteúdo estava incluído no relatório de gestão do POCAL e do POC-Educação.

3.10. Documentos de prestação de contas consolidados

Este ponto ficará por desenvolver neste trabalho, traduzindo-se numa linha de investigação futura.

3.11. Quadro de contas

No quadro de contas do POCP são introduzidas as seguintes alterações:

- são eliminadas as seguintes contas:

Contas eliminadas (POCP)	Fundamento
25-«Devedores e credores pela execução do orçamento».	Separação completa da contabilidade orçamental da contabilidade patrimonial.
45-«Bens de domínio público».	Somos de opinião que se proceda à contabilização dos bens de domínio público, de forma idêntica ao preconizado no homólogo plano espanhol. Ou seja, devemos considerar estes bens no activo enquanto estiverem em construção e depois de concluídos (ou seja, entregues para uso geral), devemos transferi-los para a conta de património (513-«Património - Bens de domínio público»). Os registos contabilísticos no tratamento dos bens de domínio público passam a ser: aquando da sua construção debita-se a conta 445-«Imobilizações em curso de bens de domínio público» por contrapartida de disponibilidades, terceiros ou trabalhos para a própria entidade e, aquando da sua disponibilização para o uso geral, credita-se a conta 445-«Imobilizações em curso de bens de domínio público» por contrapartida da conta 513-«Património - Bens de domínio público». Para além do referido registo contabilístico, deverá constar no anexo às demonstrações financeiras a identificação dos mesmos (na proposta 9.4.3.15).
81-«Resultados operacionais». 82-«Resultados financeiros». 83-«Resultados correntes». 84-«Resultados extraordinários».	Por acharmos que o apuramento dos resultados, preconizado nos POC's públicos, não tem aplicabilidade adequada na Administração Pública.

• são introduzidas as seguintes contas:

Contas introduzidas (POC proposto)	Fundamento
06-«Direitos de exercícios futuros».	Na contabilidade pública está previsto o registo contabilístico de compromissos de exercícios futuros (04-«Orçamento - Exercícios futuros» e 05-«Compromissos - Exercícios futuros»), na óptica da despesa. Contudo, nenhum plano faz referência aos direitos a receber em exercícios seguintes. Na nossa perspectiva, esta situação deve ser alvo de registo contabilístico, criando-se para o efeito a conta 06-«Direitos de exercícios futuros» e subdividindo-se a conta 04-«Orçamento - Exercícios futuros» em 041-«Orçamento - Exercícios futuros - Compromissos» e 042-«Orçamento - Exercícios futuros - Direitos».
08-«Fluxos de caixa».	Mecanismo alternativo à eliminação da conta 25-«Devedores e credores pela execução do orçamento» em conjunto com outras contas.
14-«Operações de tesouraria».	Por forma a existir a separação entres os valores cobrados pela entidade e a que a mesma tem direito e os que tem obrigatoriedade de entregar.
77-«Reversões de amortizações e ajustamentos».	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.

• são renomeadas as seguintes contas e classes:

Designação anterior (POCP)	Nova designação (POC proposto)
19-«Provisões para aplicações de tesouraria».	19-«Ajustamentos de aplicações de tesouraria».
21-«Clientes, contribuintes e utentes».	21-«Clientes, contribuintes, utentes e outros».
29-«Provisões para cobranças duvidosas».	29-«Ajustamentos e provisões».
39-«Provisões para depreciação de existências».	39-«Ajustamentos de existências».
49-«Provisões para investimentos financeiros».	49-«Ajustamentos de investimentos financeiros».
5-«Fundos próprios».	5-«Património líquido».
55-«Ajustamentos de partes de capital em empresas».	55-«Ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades».
62-«Fornecimentos e serviços externos».	62-«Aquisição de bens e serviços».
66-«Amortizações do exercício».	66-«Amortizações e ajustamentos do exercício».
71-«Vendas e prestação de serviços».	71-«Venda de bens e serviços correntes».
8-«Resultados».	8-«Resultado».
88-«Resultado líquido do exercício».	88-«Resultado económico».

11 - Quadro de contas - POC proposto

	Contas do balanço					Contas de resultados		
0 Conta de controlo orçamental e de ordem	1 Disponibilidades	2 Terceiros	3 Existências	4 Imobilizações	5 Património líquido	6 Custos e perdas	7 Proveitos e ganhos	8 Resultado
01 Orçamento - Exercício corrente	11 Caixa	21 Clientes, contribuintes, utentes e outros	31 Compras	41 Investimentos financeiros	51 Património	61 Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	71 Venda de bens e serviços correntes	81 Resultado económico
02 Despesas	12 Depósitos em instituições financeiras	22 Fornecedores	32 Mercadorias	42 Imobilizações corpóreas		62 Aquisição de bens e serviços	72 Impostos e taxas	
03 Receitas	13 Conta no Tesouro	23 Empréstimos obtidos	33 Produtos acabados e intermédios	43 Imobilizações incorpóreas		63 Transferências correntes concedidas e prestações sociais	73 Proveitos suplementares	
04 Orçamentos - Exercícios futuros	14 Operações de tesouraria	24 Estado e outros entes públicos	34 Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	44 Imobilizações em curso		64 Custos com o pessoal	74 Transferências e subsídios obtidos	
05 Compromissos - Exercícios futuros	15 Títulos negociáveis		35 Produtos e trabalhos em curso		55 Ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades	65 Outros custos e perdas operacionais	75 Trabalhos para a própria entidade	
06 Direitos de exercícios futuros		26 Outros devedores e credores	36 Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		56 Reservas de reavaliação	66 Amortizações e ajustamentos do exercício	76 Outros proveitos e ganhos operacionais	
		27 Acréscimos e diferimentos			57 Reservas	67 Provisões do exercício	77 Reversões de amortizações e ajustamentos	
08 Fluxos de caixa	18 Outras aplicações de tesouraria	28 Empréstimos concedidos	38 Regularizações de existências	48 Amortizações acumuladas	58 Resultados transitados	68 Custos e perdas financeiras	78 Proveitos e ganhos financeiros	
09 Contas de ordem	19 Ajustamentos de aplicações de tesouraria	29 Ajustamentos e provisões	39 Ajustamentos de existências	49 Ajustamentos de investimentos financeiros		69 Custos e perdas extraordinários	79 Proveitos e ganhos extraordinários	

3.12. Código das contas

No código das contas, constante no ponto 10 do POCP (no POC proposto - ponto 12), são introduzidas as seguintes alterações (a este propósito, ver anexo II - Tabela de correspondências entre o POC proposto e o classificador económico - Proposta):

• **são eliminadas as seguintes contas e subcontas:**

Contas eliminadas (POCP)	Fundamento
02231-«Cativos ou congelamentos». 02232-«Descativos ou descongelamentos».	Por acharmos que estes registos podem ser efectuados directamente na conta principal - 0223-«Dotações retidas».
Subcontas da conta 15-«Títulos negociáveis».	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.
211-«Clientes, c/c». 212-«Contribuintes, c/c». 213-«Utentes, c/c». 214-«Clientes, contribuintes e utentes - Títulos a receber». 218-«Clientes, contribuintes e utentes de cobrança duvidosa».	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.
219-«Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes». 269-«Adiantamentos por conta de vendas». 37-«Adiantamentos por conta de compras».	Entendemos que a existência destas contas não têm grande utilidade para as entidades sujeitas à aplicação da contabilidade pública. Julgamos que a consideração destas contas nos planos sectoriais públicos deve-se ao facto de o POCP ter tido como base o POC. Porém achamos que, à semelhança de outros aspectos, devemos adaptar o quadro de contas às entidades que o vão utilizar. Neste sentido, somos de opinião que estes procedimentos contabilísticos não devem ser aplicados na contabilidade pública.
222-«Fornecedores - Títulos a pagar».	Por acharmos que esta conta não tem aplicabilidade adequada na Administração Pública.
25-«Devedores e credores pela execução do orçamento».	Separação completa da contabilidade orçamental da contabilidade patrimonial.
2732-«Remunerações a liquidar».	Na nota explicativa da 2732-«Remunerações a liquidar» dos POC's públicos é referido que esta conta "Compreende, entre outras, as remunerações (e respectivos encargos) devidas por motivo de férias cujo processamento e pagamento ocorram no ano seguinte.". Partilhamos da opinião de Carvalho <i>et al.</i> (2005) quando assinalam que "...o reconhecimento dos encargos com férias como custo em 31 de Dezembro do ano anterior à efectiva despesa é de aplicação duvidosa na Administração Pública, dado que grande parte dos organismos públicos paga o subsídio de férias e as férias através de transferências correntes registadas como proveitos no exercício económico em que se efectua o processamento e pagamento das férias e subsídio de férias.". Pensamos que a inclusão desta subconta no quadro de contas dos POC's públicos se deve à aproximação da contabilidade pública à contabilidade privada, contudo, em nosso entender, a mesma deverá ser eliminada do quadro de contas por não ser de aplicação adequada na Administração Pública.
4141-«Terrenos e recursos naturais». 4142-«Edifícios e outras construções».	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.

Contas eliminadas (POCP)	Fundamento
4151-«Depósitos em instituições financeiras». 4152-«Títulos da dívida pública». 4153-«Outros títulos». 4154-«Fundos».	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.
45-«Bens de domínio público».	Ver fundamento no quadro de contas.
485-«Amortizações acumuladas - De Bens de domínio público»	Por não considerarmos, no activo, os bens de domínio público.
571-«Reservas legais». 572-«Reservas estatutárias». 573-«Reservas contratuais». 574-«Reservas livres».	Por acharmos que estas subcontas não têm aplicabilidade adequada na Administração Pública.
Subcontas da conta 622-«Fornecimentos e serviços».	Por considerarmos que devem ser desagregadas de acordo com o classificador económico.
Subcontas das contas 642-«Remunerações do pessoal», 645-«Encargos sobre remunerações» e 648-«Outros custos com o pessoal».	Por considerarmos que devem ser desagregadas de acordo com o classificador económico.
665-«Bens de domínio público».	Por não considerarmos, no activo, os bens de domínio público.
671-«Para cobranças duvidosas». 673-«Para depreciação de existências». Subcontas 6732, 6733, 6734, 6735, 6736 e 6739.	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.
Subcontas 6831 e 6832.	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.
Subcontas 6841, 6842, 6843, 6844, 6845 e 6848.	Possibilidade das entidades criarem subcontas mediante as suas necessidades.
6961-«Amortizações» 6962-«Provisões».	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.
7831-«Habitações». 7832-«Edifícios». 7833-«Outros».	Em virtude da desagregação da conta 781-«Rendimentos de propriedade» no POC proposto.
7841-«Sociedades não financeiras». 7842-«Sociedades financeiras».	Em virtude da desagregação da conta 781-«Rendimentos de propriedade» no POC proposto.
7961-«Amortizações». 7962-«Provisões».	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.
81-«Resultados operacionais» a 84-«Resultados extraordinários».	Por acharmos que estas contas não têm aplicabilidade adequada na Administração Pública.

• são introduzidas as seguintes contas:

Contas novas (POC proposto)	Fundamento
028-«Obrigações»: 0281-«Do exercício». 0281-«De exercícios anteriores». 029-«Autorizações de pagamento e pagamento»: 0291-«Autorizações de pagamento». 0291-«Pagamentos» 035-«Direitos». 036-«Recebimentos». 08-«Fluxos de caixa».	A introdução destas contas e subcontas (similares ao regime simplificado previsto no POC-Educação) deve-se ao facto de eliminarmos a conta 25-«Devedores e credores pela execução do orçamento». Como vimos a não separação da contabilidade orçamental da contabilidade patrimonial é apontada como uma deficiência ou limitação da contabilidade pública actual. Neste sentido, e por sermos também da opinião de que estas duas contabilidades devem estar separadas, resolvemos eliminar a conta 25 e propor contas alternativas na classe 0, para as fases da despesa e receita, preconizadas até então na conta 25.
042-«Orçamento - Exercícios futuros - - Direitos».	Para o reconhecimento de direitos futuros.

Contas novas (POC proposto)	Fundamento
06-«Direitos de exercícios futuros».	Ver fundamento no quadro de contas.
14-«Operações de tesouraria».	Ver fundamento no quadro de contas.
493-«Ajustamentos de investimentos financeiros - Empréstimos de financiamento».	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.
51-«Património»: 511-«Inicial» 512-«Ajustamentos» 513-«Bens de domínio público»	Por forma a conhecermos o património inicial, os ajustamentos a que o património foi sujeito, e o valor dos bens de domínio público, quando entregues para uso geral.
59-«Resultados transitados»: 591-«Exercício (n+1)» 592-«Exercício (n+2)» 593-«Exercício (n+3)».	Para evidenciar o resultado económico de exercícios anteriores.
77-«Reversões de amortizações e ajustamentos»: 771-«Reversões de amortizações»: 7711-«...». 7712-«Imobilizações corpóreas». 7713-«Imobilizações incorpóreas». 772-«Reversões de ajustamentos»: 7721-«...». 7722-«De dívidas de terceiros». 7723-«De existências».	De acordo com o DL n.º 35/05 de 17 de Fevereiro.

• são renomeadas as seguintes contas, subcontas e classes:

Designação anterior (POCP)	Nova designação (POC proposto)
041-«Orçamento - Exercícios futuros».	041-«Orçamento - Exercícios futuros - Compromissos».
19-«Provisões para aplicações de tesouraria».	19-«Ajustamentos de aplicações de tesouraria».
21-«Clientes, contribuintes e utentes».	21-«Clientes, contribuintes, utentes e outros».
221-«Fornecedores, c/c».	221-«Fornecedores de bens e serviços».
222-«Fornecedores - Títulos a pagar».	222-«Fornecedores de bens duradouros».
...	223-«Fornecedores de locação».
229-«Adiantamentos a fornecedores».	229-«Adiantamentos a fornecedores de bens duradouros».
23-«Empréstimos obtidos».	Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com o CE.
28-«Empréstimos concedidos».	As subcontas, desta conta, passam a estar desagregadas de acordo com o CE.
29-«Provisões para cobranças duvidosas».	29-«Ajustamentos e provisões».
39-«Provisões para depreciação de existências».	39-«Ajustamentos de existências».
42-«Imobilizações corpóreas».	Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com o CE.
48-«Amortizações acumuladas».	Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com as contas 41-«Investimentos financeiros», 42-«Imobilizações corpóreas» e 43-«Imobilizações incorpóreas».
49-«Provisões para investimentos financeiros».	49-«Ajustamentos de investimentos financeiros».
5-«Fundos próprios».	5-«Património líquido».
55-«Ajustamentos de partes de capital em empresas».	55-«Ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades».
62-«Fornecimentos e serviços externos».	62-«Aquisição de bens e serviços». Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com o CE.

Designação anterior (POCP)	Nova designação (POC proposto)
66-«Amortizações do exercício».	66-«Amortizações e ajustamentos do exercício». Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com as contas 42-«Imobilizações corpóreas» e 43-«Imobilizações incorpóreas».
672-«Para riscos e encargos».	672-«Provisões».
684-«Provisões para aplicações financeiras».	684-«Ajustamentos de aplicações financeiras».
696-«Aumentos de amortizações e de provisões».	696-«Aumentos de amortizações».
71-«Vendas e prestações de serviços».	Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com o CE.
723-«Contribuições para a segurança social».	723-«Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de Aposentações e a ADSE».
781-«Juros obtidos».	781-«Rendimentos da propriedade».
788-«Outros proveitos e ganhos financeiros».	788-«Reversões e outros proveitos financeiros»: 7881-«Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria». 7882-«Reversões de ajustamentos de aplicações de investimentos financeiros». 7883-«...».
789-«...».	789-«Outros proveitos financeiros».
794-«Ganhos em imobilizações».	794-«Venda de bens de investimento». Desagregação das subcontas, desta conta, de acordo com o CE.
796-«Reduções de amortizações e de provisões».	796-«Reduções de provisões».
88-«Resultado líquido do exercício».	81-«Resultado económico». Conta renumerada.

3.13. Notas explicativas

As notas explicativas, constantes no POCP, são alteradas conforme segue, perante as disposições do POC proposto:

Classe 0 - Contas do controlo orçamental e de ordem

- A nota explicativa à conta **022-«Modificações orçamentais»** passa a ter a seguinte redacção:

.....

Para acompanhar estes movimentos, criam-se, para cada dotação da despesa onde se verifiquem alterações, as contas 02211-«Reforços», 02212-«Anulações», 0222-«Créditos especiais» e 0223-«Dotações retidas», conforme se trate de transferências orçamentais (aumentos ou diminuições da dotação) ou reforços por via de créditos especiais ou movimentação de dotações retidas.

.....

- A nota explicativa à conta **0223-«Dotações retidas»** passa a ter a seguinte redacção:

A retenção da verba disponível, por efeitos de um cativo ou congelamento (aplicação de determinada percentagem sobre o valor das dotações aprovadas), deve ser registada na conta 023-«*Dotações disponíveis*» a débito, por contrapartida da conta 0223-«*Dotações retidas*». Quando se vier a verificar a libertação da verba retida deve-se creditar a conta 0223-«*Dotações retidas*», por contrapartida da conta 023-«*Dotações disponíveis*».

- A nota explicativa à conta **023-«Dotações disponíveis»** passa a ter a seguinte redacção:

.....
Esta conta é creditada por contrapartida das contas 021-«*Dotações iniciais*», 02211-«*Reforços*», 0222-«*Créditos especiais*», 0223-«*Dotações retidas*», 0224-«*Reposições abatidas aos pagamentos*» e debitada por contrapartida das contas 026-«*Cabimentos*» (cabimentos iniciais e reforços), 02212-«*Anulações*» e 0223-«*Dotações retidas*». A conta permite a utilização de sinal negativo no tocante a correcções aos cabimentos processados por excesso.

- A nota explicativa à conta **026-«Cabimentos»** passa a ter a seguinte redacção:

.....
A conta permite a utilização de sinal negativo.

- A nota explicativa à conta **027-«Compromissos»** passa a ter a seguinte redacção:

.....
A conta permite a utilização de sinal negativo no tocante a correcções aos compromissos processados por excesso.

- É introduzida a nota explicativa à conta **028-«Obrigações»**:

Esta conta divide-se em: 0281-«*Do exercício*» e 0292-«*De exercícios anteriores*».

- 0281-«*Do exercício*»:

Esta conta é creditada pelas obrigações ou processamentos assumidos perante terceiros, por contrapartida da conta 027-«*Compromissos*» e pelas anulações de autorizações de pagamento, por contrapartida da conta 0291-«*Autorizações de pagamento*».

É debitada no momento da autorização de pagamento, por contrapartida da conta 0291-«*Autorizações de pagamento*» e pela anulação ou redução de obrigações perante terceiros, por contrapartida da conta 027-«*Compromissos*».

- 0281-«*De exercícios anteriores*»:

Nesta conta são abertas subcontas para cada um dos três anos anteriores e uma subconta para o 4.º ano e seguintes.

Esta conta é creditada pela transferência das obrigações registadas no exercício N e cujo pagamento não foi autorizado, por contrapartida da conta 028-«*Obrigações*».

É debitada pelas autorizações de pagamento efectuadas, por contrapartida da conta 0291-«*Autorizações de pagamento*».

- É introduzida a nota explicativa à conta **029-«Autorizações de pagamento e pagamentos»**:

Esta conta divide-se em: 0291-«*Autorizações de pagamento*» e 0292-«*Pagamentos*».

- 0291-«*Autorizações de pagamento*»:

Esta conta é creditada na fase de autorização de pagamento, por contrapartida da conta 028-«*Obrigações*» e pela anulação de pagamentos, por contrapartida da conta 0292-«*Pagamentos*». É debitada na fase do pagamento, por contrapartida da conta 0292-«*Pagamentos*» e pela anulação de autorizações de pagamento por contrapartida da conta 028-«*Obrigações*».

- 0292-«*Pagamentos*»:

Esta conta é creditada na fase do pagamento, por contrapartida da conta 0291-«*Autorizações de pagamento*» e debitada na fase do pagamento, por contrapartida da conta 08-«*Fluxos de caixa*» e pela anulação de pagamentos por contrapartida da 0291-«*Autorizações de pagamento*».

- É introduzida a nota explicativa à conta **035-«Direitos»**:

Esta conta regista todos os direitos para com terceiros, por classificação económica.

É debitada pelos direitos ou liquidações, por contrapartida da conta 034-«*Previsões corrigidas*» e pela anulação de recebimentos, por contrapartida da conta 036-«*Recebimentos*». É creditada pelas cobranças dos direitos (recebimentos), por contrapartida da conta 036-«*Recebimentos*» e pela anulação de direitos, por contrapartida da conta 034-«*Previsões corrigidas*».

- É introduzida a nota explicativa à conta **036-«Recebimentos»**:

Esta conta é debitada pelos recebimentos ou cobranças por contrapartida da conta 035-«*Direitos*» e pela anulação de recebimentos por contrapartida da conta 08-«*Fluxos de caixa*». É creditada pelos recebimentos ou cobranças por contrapartida da conta 08-«*Fluxos de caixa*» e pela anulação de recebimentos por contrapartida da conta 035-«*Direitos*».

- A nota explicativa à conta **04-«Orçamento - Exercícios futuros»** passa a ter a seguinte redacção:

A necessidade de manter actualizado o registo dos compromissos assumidos para anos futuros e conhecer os direitos de exercícios futuros leva à criação das subcontas:

- 041-«*Orçamento - Exercícios futuros - Compromissos*»;
- 042-«*Orçamento - Exercícios futuros - Direitos*».

Em cada subconta são abertas subcontas para cada um dos três anos futuros e uma subconta para o 4.º ano e seguintes.

A subconta 041-«*Orçamento - Exercícios futuros - Compromissos*» é debitada, no exercício, aquando da assunção dos compromissos e reforços com reflexos nos anos seguintes e creditada pelas anulações ou reduções, por contrapartida da conta 05-«*Compromissos - Exercícios futuros*».

A subconta 042-«*Orçamento - Exercícios futuros - Direitos*» é creditada, no exercício, aquando do reconhecimento dos direitos a receber com reflexos em anos seguintes e debitada pelas anulações ou reduções, por contrapartida da conta 06-«*Direitos de exercícios futuros*».

- É introduzida a nota explicativa à conta **06-«Direitos de exercícios futuros»**:

A conta, a desagregar por anos, é debitada, no exercício, pelos direitos a receber de exercícios futuros, e respectivos reforços, e creditada pelas anulações ou reduções de direitos a receber, por contrapartida da subconta 041-«*Orçamento - Exercícios futuros - Direitos*».

- É introduzida a nota explicativa à conta **08-«Fluxos de caixa»**:

Esta conta pretende agregar o fluxo financeiro da entidade, em cada exercício económico, devendo ser desagregada de forma a permitir a elaboração do mapa de fluxos de caixa (ponto 9.3.3).

Esta conta é debitada pelos recebimentos ocorridos no exercício, por contrapartida da conta 036-«*Recebimentos*». É creditada pelos pagamentos ocorridos no exercício, por contrapartida da conta 0292-«*Pagamentos*».

Classe 1 - Disponibilidades

- É introduzida a nota explicativa à conta **14-«Operações de tesouraria»**:

Respeita às cobranças efectuadas pela entidade contabilística com obrigatoriedade de entregar as respectivas importâncias a terceiros. Para o efeito, a conta de operações de tesouraria deve ser desenvolvida e movimentada em contas correntes por entidade e natureza.

- A nota explicativa à conta **19-«Ajustamentos de aplicações de tesouraria»** passa a ter a seguinte redacção:

.....

Os ajustamentos serão efectuados através da conta 684-«*Ajustamentos de aplicações financeiras*», sendo reduzidos ou anulados através da conta 7881-«*Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria*», quando deixarem de existir situações que os originaram.

Classe 2 - Terceiros

- São eliminadas as notas explicativas às subcontas **214-«Clientes, contribuintes e utentes»**, **219-«Adiantamentos de clientes, contribuintes e utentes»**, **222-«Fornecedores - Títulos a pagar»**.
- A nota explicativa à conta **22-«Fornecedores»** passa a ter a seguinte redacção:
Regista os movimentos com os vendedores de bens e serviços.
- A nota explicativa à conta **23-«Empréstimos obtidos»** passa a ter a seguinte redacção:
Registam-se nesta conta os empréstimos obtidos e os subsídios recebidos reembolsáveis. As suas subcontas deverão ser desagregadas de acordo com o classificador económico.
- É eliminada a nota explicativa à subconta **261-«Fornecedores de imobilizado»**.
- A nota explicativa à conta **2745-«Subsídios para investimentos»** passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta tem um carácter residual no que se refere a subsídios/transferências associados a activos. Incluem-se nesta conta os subsídios/transferências associados a activos que deverão ser movimentados numa base sistemática para a conta 7983-«*Proveitos e ganhos extraordinários - Outros proveitos e ganhos extraordinários - Transferências de capital*» à medida que forem contabilizadas as amortizações do imobilizado a que respeitem. São exemplo de registo nesta conta, as transferências para compra de equipamento informático, equipamento básico, equipamento administrativo, etc. Caso a transferência tenha por base activos considerados de grande valor, tais como, habitações, edifícios, construções diversas, material de transporte e bens de domínio público, e não esteja associada à exploração, a contabilização far-se-á na conta 575-«*Subsídios*».

Fundamento: A contabilização dos subsídios/transferências de capital destinados a activos considerados de grande valor deixa de ser feita na subconta 2745-«*Subsídios para investimentos*» e passa a ser feita na conta 575-«*Subsídios*», pois tem-se verificado que as entidades da Administração Pública têm vindo a apresentar resultados operacionais negativos e que pelo facto de considerarem o tratamento preconizado nos POC's públicos, para a situação em discussão, apresentam, posteriormente, um RLE (na proposta resultado económico) positivo, por força dos resultados extraordinários. Assim, este tipo de subsídios/transferências de capital devem passar a ser contabilizados na conta 575-«*Subsídios*», representando um aumento no património líquido da entidade contabilística.

- A nota explicativa à conta **28-«Empréstimos concedidos»** passa a ter a seguinte redacção:

Registam-se nesta conta os empréstimos concedidos e os subsídios atribuídos a título reembolsável. As suas subcontas deverão ser desagregadas de acordo com o classificador económico.

- A nota explicativa à conta **29-«Ajustamentos e provisões»** passa a ter a seguinte redacção:
Esta conta passa a ter as seguintes subcontas: 291-«*Ajustamentos de dívidas a receber*» e 292-«*Provisões*».

A conta 291-«*Ajustamentos de dívidas a receber*» destina-se a fazer face aos riscos de cobrança das dívidas de terceiros. Os ajustamentos serão efectuados através da conta 666-«*Ajustamentos de dívidas a receber*», sendo reduzidos ou anulados através da conta 7722-«*Reversões de ajustamentos de dívidas de terceiros*», quando deixarem de existir as situações que os originaram».

A conta 292-«*Provisões*» serve para registar as responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência. Será debitada na medida em que se reduzam ou cessem os motivos que originaram a sua constituição.

Classe 3 - Existências

- É eliminada a nota explicativa à conta **37-«Adiantamentos por conta de compras»**;
- A nota explicativa à conta **39-«Ajustamentos de existências»** passa a ter a seguinte redacção:

.....

Os ajustamentos serão efectuados através da conta 667-«*Ajustamentos de existências*», sendo reduzidos ou anulados através da conta 7723-«*Reversões de ajustamentos de existências*», quando deixarem de existir as situações que os originaram.

Classe 4 - Imobilizações

- A nota explicativa à **classe 4 - Imobilizações** passa a ter a seguinte redacção:
Esta classe inclui os bens detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da entidade, que sejam de sua propriedade, quer sejam bens do Estado afectos à entidade, incluindo os bens de domínio público quando em construção.
- A nota explicativa à conta **42-«Imobilizações corpóreas»** passa a ter a seguinte redacção:

Integra os imobilizados tangíveis, móveis ou imóveis, que a entidade utiliza na sua actividade operacional, que não se destinem a ser vendidos ou transformados, com carácter de permanência superior a um ano.

.....
É aditado à nota explicativa em discussão o disposto no POC-Educação.

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- São eliminadas as notas explicativas às subcontas da conta **42-«Imobilizações corpóreas»**.
- A nota explicativa à conta **44-«Imobilizações em curso»** passa a ter a seguinte redacção:

.....
Inclui também os adiantamentos feitos por conta de imobilizados, cujo preço esteja previamente fixado. Pela recepção das facturas correspondentes deve fazer-se a transferência para as respectivas subcontas 222-«Fornecedores de bens duradouros».

- É eliminada a nota explicativa à conta **45-«Bens de domínio público»**.
- A nota explicativa à conta **49-«Ajustamentos de investimentos financeiros»** passa a ter a seguinte redacção:

.....e,
Os riscos de cobrança dos empréstimos de financiamento.

Os ajustamentos serão efectuados através da correspondente conta de custos financeiros ou de fundo patrimonial, sendo reduzidos ou anulados na medida em que deixarem de existir os motivos que os originaram.

Classe 5 - Património líquido

- A nota explicativa à conta **51-«Património»** passa a ter a seguinte redacção:

Registam-se nesta conta os fundos relativos à constituição da entidade, resultantes dos activos e passivos que lhe sejam consignados, bem como as alterações subsequentes que venham a ser formalmente autorizadas pelas respectivas tutelas. São ainda registados nesta conta (a débito) os bens de domínio público, quando entregues para uso geral;

- É eliminada a nota explicativa à conta **571-«Reservas legais»**;
- A nota explicativa à conta **575-«Subsídios»** passa a ter a seguinte redacção:

Serve de contrapartida aos subsídios/transferências de capital que não se destinem à exploração. Devem ser registados nesta conta os subsídios/transferências para activos tais

como, habitações, edifícios, construções diversas, material de transporte e bens de domínio público, ou seja, os subsídios/transferências que originam activos de grande valor.

- A nota explicativa à conta **59-«Resultados transitados»** passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta é utilizada para registar os excedentes líquidos provenientes dos exercícios anteriores. Esta conta deve ser desagregada por exercícios.

.....

Classe 6 - Custos e perdas

- A nota explicativa à conta **61-«Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas»** passa a ter a seguinte redacção:

Regista a contrapartida das saídas das existências nela mencionadas, por venda ou integração no processo produtivo.

- São eliminadas as notas explicativas às subcontas **62215-«Ferramentas e utensílios de desgaste rápido»**, **62218-«Artigos para oferta»**, **62219-«Rendas e alugueres»**, **62223-«Seguros»**, **62226-«Transportes de pessoal»**, **62227-«Deslocações e estadas»**, **62228-«Comissões»**, **62229-«Honorários»**, **62232-«Conservação e reparação»**, **62236-«Trabalhos especializados»**.

- É aditada a nota explicativa à subconta **622-«Aquisição de bens e serviços»**:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- A nota explicativa à subconta **631-«Transferências correntes concedidas»** passa a ter a seguinte redacção:

.....

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- A nota explicativa à subconta **632-«Subsídios correntes concedidos»** passa a ter a seguinte redacção:

.....

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- São eliminadas as notas explicativas às subcontas **64222-«Suplementos de remunerações»**, **64233-«Prestações sociais directas»**, **643-«Pensões»**, **644-«Prémios para pensões»**, **645-«Encargos sobre remunerações»**, **647-«Encargos sociais voluntários»** e **648-«Outros custos com o pessoal»**.

- É aditada a nota explicativa à conta **64-«Custos com o pessoal»**:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- A nota explicativa à conta **66-«Amortizações do exercício»** (na proposta Amortizações e ajustamentos do exercício) passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta serve para registar a depreciação de imobilizações corpóreas (com excepção das incluídas em investimentos financeiros), incorpóreos, atribuída ao exercício.

- A nota explicativa à conta **67-«Provisões do exercício»** passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação positiva das responsabilidades cuja natureza esteja claramente definida e que à data do balanço sejam de ocorrência provável ou certa, mas incertas quanto ao seu valor ou data de ocorrência.

- A nota explicativa à subconta **684-«Ajustamentos de aplicações financeiras»** passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta regista, de forma global, à data do balanço, a variação negativa entre o valor das aplicações financeiras registados na contabilidade e o valor de mercado ou de recuperação, entre dois períodos contabilísticos consecutivos, que tiver características de custo financeiro.

- É eliminada a nota explicativa à subconta **6962-«Provisões»**.

Classe 7 - Proveitos e ganhos

- Às notas explicativas das contas **71-«Vendas e prestações de serviços»** (na proposta Venda de bens e serviços correntes) e **72-«Impostos e taxas»** é aditado:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico.

- A nota explicativa à conta **725-«Reembolsos e restituições»** passa a ter a seguinte redacção:

Movimenta-se por contrapartida das subcontas da conta 21-«*Clientes, contribuintes, utentes e outros*» no momento da obrigação de reembolsar ou restituir um determinado montante.

- A nota explicativa à conta **726-«Anulações»** passa a ter a seguinte redacção:

Movimenta-se por contrapartida das subcontas da conta 21-«*Clientes, contribuintes, utentes e outros*» no momento da anulação da dívida.

.....

- Às notas explicativas das contas **741-«Transferência - Tesouro** e **742-«Transferências correntes obtidas»** é aditado:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico.

- A nota explicativa à conta **75-«Trabalhos para a própria entidade»** passa a ter a seguinte redacção:

São os trabalhos que a entidade realiza para si mesma, sob sua administração directa, aplicando meios próprios ou adquiridos para o efeito e que se destinam ao imobilizado ou, no caso de bens de domínio público, ao imobilizado em curso ou que sejam de repartir por vários exercícios (caso em que serão registados por crédito de **756-«Custos diferidos»** e débito da subconta apropriada em **272-«Custos diferidos»**).

- É aditada a nota explicativa à conta **77-«Reversões de amortizações e ajustamentos»**:

Esta conta regista, no final do período contabilístico, as reduções ou anulações de amortizações e ajustamentos que não tenham características de custo financeiro.

- A nota explicativa à conta **781-«Juros obtidos»** (na proposta Rendimentos da propriedade) passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- É aditada a nota explicativa à subconta **788-«Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros»**:

Esta conta regista entre outros proveitos e ganhos financeiros, a redução ou anulação dos ajustamentos efectuados às aplicações financeiras.

- A nota explicativa à conta **794-«Ganhos em imobilizações»** (na proposta Venda de bens de investimento) passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta é desdobrada de acordo com o classificador económico. Para um melhor entendimento das subcontas, desta conta, ver as notas explicativas das rubricas do classificador económico.

- É aditada a nota explicativa à conta **796-«Reduções de provisões»**:

Esta conta regista, de forma global, no final do período contabilístico, a variação negativa das responsabilidades em cada espécie de provisões, entre dois períodos contabilísticos consecutivos.

- É eliminada a nota explicativa à conta **7962-«Provisões»**.

- A nota explicativa à conta **7983-«Transferências de capital obtidas»** passa a ter a seguinte redacção:

Esta conta é desagregada com a classificação sectorial aplicável e tem um carácter residual.

Classe 8 – Resultados (na proposta Resultado)

- São eliminadas as notas explicativas às contas **81-«Resultados operacionais»** a **84-«Resultados extraordinários»**;
- A nota explicativa à conta **88-«Resultado líquido do exercício»** (na proposta Resultado económico) passa a ter a seguinte redacção:

No caso do resultado económico ser positivo este, deve ser levado a resultados transitados (conta 59) por diferentes exercícios económicos.

3.14. Normas de contabilidade analítica

Este ponto ficará por desenvolver neste trabalho, traduzindo-se numa linha de investigação futura.

3.15. Normas de consolidação de contas

Este ponto ficará por desenvolver neste trabalho, traduzindo-se numa linha de investigação futura.

CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

i - Conclusões

Nos últimos anos, a contabilidade pública, em Portugal, sofreu novos desenvolvimentos. Nas entidades da Administração Pública, esta contabilidade assume, cada vez mais, um papel de extrema importância. Os tradicionais objectivos, da contabilidade pública, deram lugar a outros, possibilitando uma nova gestão pública.

No estudo em causa foi possível verificar que a reforma da contabilidade pública está ainda longe de atingir um nível satisfatório no nosso país. Tivemos oportunidade de verificar, aquando da revisão da literatura, que existem ainda muitos aspectos discutíveis. Como exemplo, podemos apontar o caso dos bens de domínio público, o conceito de resultado líquido do exercício na Administração Pública, a ausência da definição dos elementos das demonstrações financeiras públicas, entre outros. Um outro aspecto, que também permite confirmar esta verificação, é o facto de existir necessidade de serem emitidas normas sobre algumas temáticas da contabilidade pública, consideradas ambíguas.

Com o objectivo de contribuirmos para o desenvolvimento da contabilidade pública, em Portugal, foi nossa pretensão apresentar uma proposta de um plano de contabilidade único.

Na revisão de literatura deste estudo, constatamos que a contabilidade pública caminha num sentido de normalização, desencadeado por um processo harmonizador internacional, com o intuito de obter informação comparável entre os países. A constatação desta normalização suscita a dúvida quanto à pertinência da existência dos cinco planos de contabilidade pública em Portugal. As semelhanças entre ambos são diversas o que nos leva, desde logo, a questionar a existência dos mesmos. Para além das semelhanças que os planos sectoriais públicos apresentam, verificamos também, algumas limitações, nomeadamente o facto de não permitirem a comparabilidade da informação contabilística entre os diferentes organismos públicos.

No presente estudo, constatamos que a aproximação da contabilidade pública ao sector empresarial é uma realidade. A elaboração do POCP seguiu muito de perto o POC, descurando aspectos primordiais da Administração Pública. Os objectivos das entidades sujeitas a estes dois planos de contabilidade são distintos, o que faz, desde logo, com que estas contabilidades apresentem objectivos, igualmente, distintos. Paralelamente, os utilizadores da informação financeira são, em parte, diferentes, e consequentemente, as suas necessidades, em termos informativos, variam nas duas contabilidades. Tal facto fica a dever-

-se ao facto de a contabilidade pública proporcionar, para além da informação sobre o património e os custos, informação sobre a execução orçamental.

Apesar da reforma da contabilidade pública se ter baseado no modelo empresarial, não foi criada nenhuma estrutura conceptual para a Administração Pública. Em nosso entender, a sua elaboração, representará um passo importante na normalização da contabilidade pública. No presente estudo, verificamos que são inúmeras as vantagens resultantes da criação de uma estrutura conceptual, nomeadamente facilitar a compreensibilidade das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras, pela aplicação de conceitos teóricos e de normas que se pautam por critérios de homogeneidade. Na pesquisa efectuada, respeitante à necessidade de uma estrutura conceptual, conclui-se que esta não tem que ser necessariamente distinta da estrutura conceptual da contabilidade privada. Deve apresentar características particulares, ao nível do ambiente onde se enquadra, dos utilizadores da informação financeira produzida, dos princípios contabilísticos aplicados, da inclusão de conceitos específicos da execução orçamental e de princípios orçamentais, entre outros.

Um outro aspecto, que merece ser realçado diz respeito às normas internacionais de contabilidade para o sector público, emitidas pelo IFAC, com o intuito de harmonizar os sistemas contabilísticos internacionais dos diversos países, mas que até hoje ainda não se aplicam em Portugal.

Tendo como objectivo confirmar o enquadramento teórico do tema e verificar o estado actual da contabilidade pública (descobrimo as necessidades actuais e observando as eventuais limitações e/ou deficiências que a contabilidade pública possa apresentar) realizamos um estudo empírico e uma análise à prestação de contas de alguns municípios portugueses.

O estudo empírico realizado, através da aplicação de um questionário, permitiu retirar, de entre outras, as seguintes conclusões:

- Um número bastante elevado de respondentes considera importante a implementação da nova contabilidade pública;
- A existência de vários planos de contabilidade pública (POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS) e diferentes critérios e políticas contabilísticas constantes nos mesmos e a ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública, são as principais limitações e/ou deficiências da contabilidade pública;
- O facto de ser docente do ensino superior, dirigente, técnico ou técnico superior não interfere na opinião sobre a importância da existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública;

- A problemática da contabilização dos bens de domínio público divide as opiniões dos respondentes, sendo que a maioria discorda com a sua inclusão no balanço, e por conseguinte o registo das amortizações do exercício;
- A utilidade dos documentos contabilísticos varia consoante o tipo de utilizador (interno ou externo);
- Em termos nacionais e internacionais, o TC e a CNCAP, o GASB e o IFAC são os organismos que revelam ter um papel de maior significado na contabilidade pública, respectivamente.

Da análise à prestação de contas de alguns municípios portugueses podemos observar, de entre outros aspectos, que algumas das contas do quadro de contas do POCAL não são utilizadas. Observamos também que a maioria dos municípios não refere os critérios valorimétricos utilizados nas rubricas do activo e da demonstração de resultados. Por último, a maioria dos municípios presta contas de acordo com o estabelecido no POCAL, embora que de forma muito confusa.

Perante estas constatações, de entre outras, e para o cumprimento do objectivo principal deste estudo, desenvolvemos um plano de contabilidade único. O plano de contabilidade proposto apresenta uma estrutura diferente dos POC's públicos, na medida em que inclui a descrição dos utilizadores, das necessidades, dos objectivos e das características qualitativas da informação financeira pública. Inclui também alguns conceitos teóricos, primordiais para a eliminação das técnicas de contabilidade mecanicistas. Contém uma nova disposição dos documentos de prestação de contas e um quadro de contas mais próximo do classificador económico em vigor.

Como conclusão final, considera-se que esta investigação será um pequeno contributo, para o desenvolvimento da contabilidade pública em Portugal.

ii - Limitações do estudo

Esta investigação não será um trabalho acabado, pelo que consideramos que apresenta algumas limitações e é passível de algumas críticas.

Uma primeira limitação relaciona-se com a impossibilidade de testar o modelo no tempo, isto é, estudar a viabilidade do plano proposto em entidades da Administração Pública, obrigadas a aplicar o POCP e os POC's públicos.

O estudo empírico, através de questionário, deveria também ter sido alargado aos serviços e organismos, obrigados a utilizar a contabilidade pública, e a todos os demais relacionados com esta contabilidade.

A análise às contas não deveria ter recaído apenas sobre a prestação de contas dos municípios (entidades sujeitas ao POCAL). Deveria ser alargada a outros organismos sujeitos à aplicação dos outros planos sectoriais públicos.

iii - Recomendações para investigação futura

É certo que sobre este tema ainda há muito que investigar e desenvolver. Assim tendo este estudo se debruçado, fundamentalmente, no conhecimento da situação actual da contabilidade pública em Portugal e na apresentação de um plano de contabilidade único, sugere-se que estudos posteriores investiguem a contabilidade pública noutros países.

Sugere-se o desenvolvimento de um plano de contabilidade analítica ou de custos para as entidades públicas, bem como o desenvolvimento do tema consolidação de contas na Administração Pública.

Seria também interessante, realizar um estudo que permitisse avaliar o impacto da implementação do plano proposto nos diversos organismos da administração central, regional e local e na Segurança Social.

Outra investigação futura, seria comparar e analisar as demonstrações financeiras de organismos públicos abrangidos pelos diferentes POC's públicos.

Uma última possibilidade de investigação futura, relacionaria-se com o alargamento do estudo empírico aos serviços e organismos obrigados a utilizar o POCP e os planos sectoriais públicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alexander, David e Britton, Anne (1993). *Financial reporting* (3.^a ed.). London. Chapman & Hall.

Alexandre, Joaquim (2004). POCAL - Prestação de contas em 2004. *Jornal de Contabilidade*, 323, 31-43.

Alves, Maria e Teixeira, Ana (2003). *O valor na contabilidade pública em Portugal e Espanha - estudo comparativo*. XII Congreso da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Cádiz.

Antunes, Isabel Cabaço (2001). Pensar global para a acção local. *Revista de Administração e Políticas Públicas*. Vol. II, 2, 58-73.

Armandino Rocha, Santos (1991). *Contributo da contabilidade multidimensional para a análise e informação empresarial*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho, Braga.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1999). *Marco conceptual para la información financiera*. Madrid.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2001). *Marco conceptual para la información financiera de las Administraciones Públicas*. Documento n.º 1. Madrid.

Baptista da Costa, Carlos e Alves, Gabriel Correia (2005). *Contabilidade financeira* (5.^a ed.). Lisboa. Publisher Team.

Barrachima Palanca, Mercedes; Ripoll Feliu, Vicente e Gago Rodríguez, Susana (1999, Setembro). *Evolución de la contabilidad de gestión como ciencia social: estudio interpretativo*. VI Congreso Internacional de Custos. Braga.

Belkaoui, Ahmed Riahi (1992). *Accounting theory* (3.^a ed.). London. Academic Press Limited.

Beltrán Beltrán, Juan Elías (2002). *La contabilidad pública del subsector local como unidad económica para la agregación de la contabilidad nacional*. VII Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Murcia.

Benito López, Bernardino (1995). *Manual de contabilidad pública*. Madrid. Ediciones Pirámide.

Benito López, Bernardino (1996). El concepto de entidad en contabilidad pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 88, 683-713.

Benito López, Bernardino e Moreno Enguix, Maria Rocio (2002). *Las haciendas locales y la contabilidad nacional*. VII Jornada de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona.

Bernardes, Arménio Ferreira (2001). *Contabilidade pública e autárquica (POCP e POCAL)*. Coimbra. Centro de Estudos e Formação Autárquica.

Brusca Alijarde, Isabel (2000). *La diversidad de los sistemas contables públicos en el contexto internacional*. VI Jornada de Trabajo de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo.

Brusca Alijarde, Isabel e Benito López, Bernardino (2002). *Panorama internacional de la contabilidad pública*. VII Jornada de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Murcia.

Cárcaba García, Ana (2002). Los usuarios de la información contable en la administración contable en la administración local: un enfoque de agencia. *Revista de Contabilidad*, 10, 19-45.

Cardão Machado, António (1998). Plano oficial de contabilidade pública. *Revista Eurocontas*, 24-29.

Carrasco Díaz, Daniel (Coordinador) (1994). *La nueva contabilidad pública - la información contable y el plan general de contabilidad pública de 1994*. Barcelona. Ariel Economía.

Carvalho, João Baptista (1996). *Propuesta de un modelo de información contable para las universidades públicas y su aplicación en Portugal*. Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza - Facultad de Ciencias económicas y Empresariales, Zaragoza.

Carvalho, João Baptista (1997). O novo plano oficial de contabilidade pública: mais uma etapa na reforma da administração financeira do Estado. *Jornal de Contabilidade*, 248, 301-302.

Carvalho, João Baptista (1998). O plano oficial de contabilidade pública (POCP) - análise e perspectivas futuras. *Jornal do Técnico e Contas e da Empresa*, 397, 234-239.

Carvalho, João Baptista (1999, Novembro). Entrevista à revista Eurocontas. *Eurocontas*, 4-8.

- Carvalho, João Baptista (2000). *10 Anos de reforma da contabilidade pública em Portugal*. VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo.
- Carvalho, João Baptista e Monteiro, Sónia Silva (2000, Março). *O controlo interno no POCAL*. VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro.
- Carvalho, João Baptista e Ribeiro, Verónica (2004). Os planos sectoriais decorrentes do Plano Oficial de Contabilidade Pública. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 56, 20-31.
- Carvalho, João Baptista; Fernandes, Maria José; Camões, Pedro e Jorge, Susana (2005). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2003*.
- Carvalho, João Baptista, Pina Martínez, Vicente e Torres Pradas, Lourdes (1999). *Temas de contabilidade pública*. Lisboa. Editora Rei dos Livros.
- Casado Robelo, Susana (1995). La normalización contable pública. En intervención general de la administración del Estado (ed.), *Manual de Contabilidad Pública* (pp. 53-70). Madrid. Ministerio de Hacienda.
- Castelo Branco, Manuel (2000). *Estruturas conceptuais da informação financeira - uma análise comparativa*. Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- Castelo Branco, Manuel e Lima Rodrigues, Lúcia (2000a). Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 418, 198-207.
- Castelo Branco, Manuel e Lima Rodrigues, Lúcia (2000b). Estruturas conceptuais da informação financeira: uma análise comparativa. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 419/420, 233-235.
- Chatfield, Michel e Vangermeersch, Richard (1996). *The history of accounting - an international encyclopaedia*. New York & London. Garland Publishing, Inc.
- Colasse, Bernard (2001). Oú el est encore question d'un cadre conceptuel français: inutile hier, improbable demain. *Revue Française de Comptabilité*, 282, 29-34.
- Comissão de Normalização Contabilística (1997). *Directriz contabilística n.º 18 - Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites*.
- Comissão de Normalização Contabilística (1998). *Directriz contabilística n.º 23 - Relações entre entidades contabilísticas de uma mesma entidade jurídica*.
- Comissão de Normalização Contabilística (1999). *Directriz contabilística n.º 26 - Rédito*.

Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. *Relatório de actividades 2004 da CNCAP*. Documento disponível em: www.min-financas.pt/cncap.

Correia, Fernando (2002a). Contabilidade de custos ou analítica no POCAL. *Revisores & Empresa*, 18, 7-25.

Correia, Fernando (2002b). Medidas de desempenho da gestão pública - economia, eficácia e eficiência. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 444, 275-283.

Cruz, Manuel (1989). *Geografia - doze*. Porto. Areal Editores.

Cunha, Carlos (2002). Os PCGA na contabilidade privada e na contabilidade pública. *Jornal de Contabilidade*, 306, 265-273.

Cyert, R. e Ijiriy, Y (1974). Problems of implementing the trueblood objectives report. *Journal of Accounting Research*, vol. XII, 29-32.

Dicionário da Língua Portuguesa. Porto. Porto Editora.

Direcção-Geral do Ensino Superior (2004). *Guia da candidatura - Acesso ao Ensino Superior Público*.

Duarte, Isabel (Grupo de Trabalho Coordenado) (2002). *POCISSSS - explicado. Plano oficial de contabilidade das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social*. Lisboa. Editora Rei dos Livros.

Fernandes, Maria José e Carvalho, João Baptista (s/d). *Reforma da administração pública: o caso de Portugal e Espanha*, Textos de apoio às aulas de Contabilidade Pública, Mestrado de Contabilidade e Administração, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Universidade do Minho (2000-2001).

Fernández, José Miguel (2000, Marzo). *Utilidad de la información contable pública*. VI Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Ponencias Y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Oviedo.

Financial Accounting Standards Board (1976). *Scope and implications of the conceptual framework project*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1978). *SFAC n.º 1 - Objectives of financial reporting for business enterprises*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980). *SFAC n.º 2 - Qualitative Characteristics of accounting information*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980). *SFAC n.º 3 - Elements of financial statements of business enterprises*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1980). *SFAC n.º 4 - Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1984). *SFAC n.º 5 - Recognition and Measurements in Financial Statements of Business Enterprises*. Stanford. Connecticut.

Financial Accounting Standards Board (1985). *SFAC n.º 6 - Elements of financial statements: a replacement of FASB concepts statements n.º 3 (incorporating and amendment of FASB Concepts n.º 2)*. Stanford. Connecticut.

Freitas, Guilhermina (1999). Princípios contabilísticos privados (públicos - da necessidade da sua convergência). *Revista Eurocontas*, 13-22.

Freitas, Guilhermina (2000, Março). *Os elementos das demonstrações financeiras públicas. Algumas particularidades*. VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria. Aveiro.

Freitas, Guilhermina (2004, Fevereiro). *Serão as demonstrações financeiras públicas adequadas à divulgação da posição financeira e do desempenho das entidades sujeitas a contabilidade pública?* XIV Jornadas Luso Espanhola de Gestão Científica - Gerir a competitividade regional num mundo globalizado. Ponta Delgada - Açores.

Freitas, Guilhermina e Góis, Cristina (1999). Diferenças entre as demonstrações financeiras do sector privado e do sector público não lucrativo em Portugal. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 224, 763-788.

Gabás Trigo, Francisco (1991). El marco conceptual de la contabilidad financiera. *Revista da Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, 17, 19-22.

Gabás Trigo, Francisco e Bellosta Pérez-Gruesco, Ana José (2000). Las necesidades de los usuarios y los objetivos de la información financiera. In Tua Pereda, Jorge (ed.) (2000), *El marco conceptual para la información financiera - Análisis y Comentarios* (pp. 93-127). Madrid.

Governmental Accounting Standards Board (1987). *Concepts Statement n.º 1 - Objectives of financial reports*.

Governmental Accounting Standards Board (1990). *Concepts Statement n.º 11 - Measurement focus and basis of accounting - governmental fund operating statements*.

Guimarães, Joaquim Fernando (1998). Características (algumas) do modelo contabilístico actual. *Revisores & Empresas*, 2, 49-58.

Hansen, Don e Mowen, Maryanne (1997). *Management Accounting*. Ed. South-Western College Publishing.

- Henderson, E., Wilkes, W. e Wring, T. (1986). State Governments: accounting for new era. *Journal of Accountancy*, 110-111.
- Hendriksen, Eldon e Breda, Michael (1991). *Accounting theory* (5.^a ed.). United States of America. Irwin and McGraw-Hill.
- Hepworth, Noel (2001, Junho). *The European experience of and attitudes to public sector international accounting standards*. 8th CIGAR Conference - Innovations in Governmental Accounting. Valencia.
- Herbert L., Killough L. e Steiss A. (1987). *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organisations*. New York. McGraw-Hill.
- Holder, W. (1980). *A study of select concepts for government financial accounting and reporting*. National Council on Government Accounting. Chicago.
- Instituto de Gestão Informática e Financeira da Saúde (2004). *Plano de Contabilidade Analítica dos Hospitais* (3.^a ed.). Ministério da Saúde.
- International Accounting Standards Board (1989). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. London.
- International Accounting Standards Board (1993). *IAS n.º 2 - Inventories*. London.
- International Accounting Standards Board (1995). *IAS n.º 1 - Presentation of financial statements*. London.
- International Accounting Standards Board (1998). *IAS n.º 16 - Investment property*. London.
- International Federation of Accountants (2001). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 1 - Apresentação de demonstrações financeiras*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.
- International Federation of Accountants (2001). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 12 - Inventários*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.
- International Federation of Accountants (2001). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 15 - Instrumentos Financeiros: divulgações e apresentação*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.
- International Federation of Accountants (2001). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 16 - Propriedades de investimento*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.

International Federation of Accountants (2001). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 17 - Activos fixos tangíveis*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.

International Federation of Accountants (2003). *Norma internacional de contabilidade para o sector público n.º 41 - Agricultura*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.

International Federation of Accountants. *Study 2 - Elements of the financial statements of national governments*. Documento disponível em: www.ifac.org/publicsector/index.

Jorge, Susana Faustino (2003, Novembro). *A Reforma da contabilidade pública em Portugal: uma aplicação do modelo de contingência do LÜDER*. 1.º Congresso Nacional da Administração Pública. Os Vectores da Mudança, Lisboa.

Laínez Gadea, José e Pérez-Grueso, Ana (1995). La utilidad del marco conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 85, 1117-1146.

Lima Santos, Luís (1999). Reflexão crítica sobre uma estrutura conceptual. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 223, 523-536.

Lopes Amorim, Jaime (1949). *Elementos de Contabilidade* (6.ª ed.).

Lopes Amorim, Jaime (1969). *Digressão através do vestuto mundo da contabilidade*. Porto. Avis.

López González, Enrique; Rodríguez Pérez, Alicia e Mendãa Cuervo, Cristina (1994). *Contabilidad financiera - análisis práctico del Plan General de Contabilidad*. Madrid. McGraw-Hill.

López Hernández, António e Zornoza Boy, Javier (1997). La contabilidad analítica en el sector público. *Actualidad Financiera*, 57-72.

Marques, Ana Cristina (2000). A contabilidade analítica e a gestão orçamental nas autarquias locais. *Revisores & Empresas*. Janeiro/Março, 30-35.

Martínez Churiaque, J. I. (2001). Valor razonable en las NIC: Perspectivas en España, *Partida Doble*, 126, 38-51.

Martínez Manzanedo, Rosario (2002, Abril). *Contabilidad pública e contabilidad nacional*. VII Jornada de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Murcia.

Matos de Carvalho, José (1999). *Framework - Uma opinião de gestão*. *Jornal de Contabilidade*, 268, 228.

Matos de Carvalho, José e Bernardes, Arménio (2000, Dezembro). *A evolução do sistema de informação contabilístico de uma instituição pública de ensino superior: O caso do ISCA de Coimbra*. Conferência - Adopção de Mecanismos para a Gestão Orçamental e Patrimonial na Administração Pública. Lisboa.

Matos de Carvalho, José e Marques de Almeida, José (1994). Estrutura básica da contabilidade pública em Portugal. *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, 350, 263-265.

Matos de Carvalho, José e Marques de Almeida, José (1995). Estrutura básica da contabilidade pública em Portugal. *Jornal Técnico de Contas e da Empresa*, 352, 6-11.

Monteiro, Sónia Silva (2000). A inventariação e avaliação do património do Estado: novos desenvolvimentos. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 422, 313-317.

Montesinos Julve, Vicente (1993). Análisis de la información contable pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 76, 684-722.

Montesinos Julve, Vicente e Vela Bargues, José Manuel (1993, Novembro). *Normalización contable y nuevo plan general de contabilidad pública*. Jornadas de Contabilidad Pública. Ponencias y Comunicaciones - Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad. Valencia.

Morais, Ana e Lourenço, Isabel (2003). *Apresentação das demonstrações financeiras - interpretação e aplicação da NIC 1*. Lisboa. Publisher Team.

National Council on Governmental Accounting (1983). *Concepts Statement n.º 1 - Objectives of accounting and financial reporting for governmental units*. Chicago.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2005). *Norma Internacional de Contabilidade n.º 1 - "Apresentação de demonstrações financeiras"*. Documento disponível em OROC (2005) - Versão 16.

Pereira, Costa (1931). *Manual de contabilidade pública*. Lisboa. Tipografia Paulino Ferreira.

Pina Martínez, Vicente (1993). Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas. *Revista del Centro de Estudios Financieros*, 125-126.

Pina Martínez, Vicente e Torres Pradas, Lourdes (1999). *Análisis de la información externa, financiera e de gestión de las administraciones públicas*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.

Pinto, Ana Calado e Gomes dos Santos, Paula (2005). *Gestão Orçamental Pública*. Lisboa. Publisher Team.

- Pires Caiado, António (1998). O Plano oficial de contabilidade pública. Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 398, 256-259.
- Pires Caiado, António (1999). O POCAL - Plano de contabilidade das autarquias locais - Aspectos inovadores. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresas*, 405, 182-185.
- Pires Caiado, António (2001). O significado da conta 25 do POCP. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, 10, 22-25.
- Pires Caiado, António (2004). A contabilidade pública em Portugal e as normas da IFAC. *Revisores & Empresas*, 24, 9-11.
- Pires Caiado, António (2005). *O POCP e a estrutura conceptual*. Documento disponível em www.min-financas.pt/cncap.
- Pires Caiado, António e Pinto, Ana Calado (2002). *Manual do plano oficial de contabilidade pública* (2.^a ed.). Lisboa. Áreas Editora.
- Pires, Maria de Fátima (2001). *Evolução dos conceitos contabilísticos no século XX: activo, passivo, custos, proveitos,...* Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga.
- Pou Díaz, Jaime (1995). Concepto de la contabilidad pública. In Intervención General de la Administración del Estado (ed.), *Manual de Contabilidad Pública* (pp. 27-50). Madrid. Ministerio de Hacienda.
- Ractliffe, A. (1980). Financial reporting framework for accounting in the public sector. *The Governments Accountant Journal*, 44-52.
- Rogério Fernandes Ferreira (1977). *Iniciação à técnica contabilística*. Lisboa. Livraria Petrony.
- Rogério Fernandes Ferreira (1997). Retrospectiva da normalização contabilística em Portugal. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, 382, 173-177.
- Rogério Fernandes Ferreira (2002). Taxionomia contabilística. *Revisores & Empresas*, 18, 27-29.
- Rua, Susana (2004). *Estrutura conceptual para a contabilidade pública*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia do Porto, Porto.
- Sala Turet, Mercè e Viñas Xifra, Josep (1996). *Comparación entre los principios del plan general de contabilidad empresarial y el plan general de contabilidad pública: el beneficio e el presupuesto*. VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Universidad de Girona. Barcelona.

Santareno, Alberto. (1997). Das partidas dobradas de 1761 ao plano oficial de contabilidade pública de 1997. Crónica da contabilidade pública portuguesa.

Simões, Victor Manuel (1998, Out./Dez.). O plano oficial de contabilidade pública. *Revisores & Empresa*, 53-61.

Solomons, David (1997). *Guidelines for financial reporting standards*. New York & London. Garland Publishing. (ed. original, 1989, London - Institute of Chartered Accountants in England & Wales).

Sousa Franco, António (1997). *Finanças públicas e direito financeiro* (4.^a ed.). Vol. I. Coimbra. Almedina.

Storey, Reed e Storey, Sylvia (1998). *Special report - the framework of financial accounting concepts and standards*, Connecticut: FASB.

Tavares, João e Branco, José (1998). A administração financeira do Estado em Portugal. Documento disponível em www.dgo.pt/RAFE/AFE_P_doc.htm.1-7. Data 07-05-2004.

Teixeira, Francisco e Correia, Francisco (2002). *POCAL - o sistema de controlo interno*. Coimbra. Ediliber.

Torres Pradas, Lourdes e Pina Martínez (2001). *Manual de contabilidad publica - Casos Practicos*. (3.^a ed). Madrid. Centro de Estudios Financieros.

Tua Pereda, Jorge (1996). *¿Necesitamos un “marco conceptual”?* Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.

Tua Pereda, Jorge (2002). El marco conceptual y la reforma contable. *Partida Doble*, 136, 52-59.

Tua Pereda, Jorge e Larriba Dáz-Zorita, A. (1986). *Contabilidad de entidades de depósito*. Madrid. Instituto Superior de Técnicas y Prácticas Bancarias.

Vela Bargues, José (1991a). La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en torno a la interpretación de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 582-620.

Vela Bargues, José (1991b). La normalización contable en el ambiente de la contabilidad pública y los principios contables generalmente aceptados. *Partida Doble*, 13, 52-58.

Vela Bargues, José (1992). *Concepto y principios de contabilidad pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. Madrid. Ministerio de Economía y Hacienda.

Vela Bargues, José (1995). Algunas reflexiones en torno a la contabilidad financiera de entidades sin ánimo de lucro. *Revista Técnica Contable*, 554, 91-106.

Vela Bagues, José (1996). *El concepto de imagen fiel en el nuevo marco normativo de la contabilidad pública Española*. Madrid. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas.

Weygandt, Jerry e Kieso, Donald (1992). *Intermediat accounting* (6.^a ed.). New York. John Wiley & Son.

Legislação:

Circular Série A n.º 1314 da Direcção Geral do Orçamento de 23 de Dezembro de 2004.

Circular Série A n.º 1294 da Direcção Geral do Orçamento de 15 de Julho de 2002.

Decreto-Lei n.º 35/2005 de 17 de Fevereiro - Alterações ao POC.

Decreto-Lei n.º 54/2003 de 28 de Março.

Decreto-Lei n.º 205/2002 de 7 de Março - Aprova a nova estrutura do Ministério da Educação.

Decreto-Lei n.º 26/2002 de 14 de Fevereiro - Classificador económico das receitas e das despesas públicas, rectificado pela Declaração n.º 8-F/2002 de 28 de Fevereiro.

Decreto-Lei n.º 84-A/2002 de 5 de Abril - Aprova a 3.^a alteração ao POCAL.

Decreto-Lei n.º 12/2002 de 25 de Janeiro - Plano oficial de contabilidade das instituições do sistema de solidariedade e de segurança social.

Decreto-Lei n.º 315/2000 de 2 de Dezembro - Aprova a 2.^a alteração ao POCAL.

Decreto-Lei n.º 54-A/1999 de 22 de Dezembro - Plano oficial de contabilidade para as autarquias locais.

Decreto-Lei n.º 562/1999 de 21 de Dezembro - Revisão do classificador económico das receitas e despesas públicas.

Decreto-Lei n.º 197/1999 de 8 de Junho.

Decreto-Lei n.º 196/1999 de 8 de Junho.

Decreto-Lei n.º 68/1998 de 20 de Março, aprova a orgânica da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública.

Decreto-Lei n.º 232/1997 de 3 de Setembro - Plano oficial de contabilidade pública.

Decreto-Lei n.º 190/1996 de 9 de Outubro - Balanço social para os serviços e organismos da Administração Central.

Decreto-Lei n.º 378/1994 de 16 de Junho - Cadastro e inventário dos bens móveis do Estado.

Decreto-Lei n.º 226/1993 de 22 de Junho - Plano de contas para os serviços municipalizados e federações de municípios.

Decreto-Lei n.º 155/1992 de 28 de Julho - Regime administrativo e financeiro do Estado.

Decreto-Lei n.º 410/1989 de 21 de Novembro - Plano oficial de contabilidade.

Decreto-Lei n.º 78/1989 de 3 de Março - Plano de contas para as instituições públicas de solidariedade social.

Decreto-Lei n.º 450/1988 de 12 de Dezembro - Classificador económico das receitas públicas.

Decreto-Lei n.º 112/1988 de 2 de Abril - Classificador económico das despesas públicas.

Decreto-Lei n.º 24/1988 de 29 de Janeiro - Plano de contas para as instituições de segurança social.

Diário da República de 8 de Outubro de 1991, II série - Plano oficial de contas para os serviços de saúde.

Directiva n.º 78/660/CEE (IV Directiva do Conselho, de 25/07/78) - Relativa às contas anuais de certas formas de sociedade.

Instruções n.º 1/2004 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 22 de Janeiro.

Instruções n.º 2/1997 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 9 de Janeiro.

Instruções n.º 3/1997 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 3 de Março.

Lei n.º 48/2004 de 24 de Agosto - Terceira alteração à Lei n.º 91/01 de 20 de Agosto

Lei n.º 32/2002 de 20 de Dezembro - Aprova as bases gerais do sistema de solidariedade e de segurança social.

Lei n.º 162/1999 de 14 de Setembro - Aprova a 1.ª alteração ao plano oficial de contabilidade para as autarquias locais.

Lei de 6 de Maio de 1994 - *Plan general de contabilidade pública*.

Lei n.º 42/1998 de 6 de Agosto - Lei das Finanças Locais.

Lei 98/1997 de 26 de Agosto - Lei de organização e processo do Tribunal de Contas.

Lei n.º 6/1991 de 20 de Fevereiro - Enquadramento do orçamento de Estado.

Lei n.º 8/1990 de 20 de Fevereiro - Lei de bases de contabilidade pública.

Lei n.º 86/1989 de 8 de Setembro - Reforma do Tribunal de Contas

Nota interpretativa n.º 1/2001 - Período complementar, publicada no Aviso n.º 7466 (2.ª série) de 30 de Maio.

Nota interpretativa n.º 2/2001 - Movimentação da conta 25 do POCP, publicada no Aviso n.º 7467 (2.ª série) de 30 de Maio.

Orientação n.º 1/1998 - Orientação genérica publicada na Portaria n.º 116/99 (2.ª série) de 10 de Fevereiro.

Orientação n.º 2/2000 - Orientação genérica publicada na Portaria n.º 42/01 (I - B série) de 19 de Janeiro.

Portaria n.º 42-A/2005 de 17 de Janeiro.

Portaria n.º 671/2000 de 28 de Setembro - Cadastro e inventário dos bens do Estado.

Portaria n.º 898/2000 de 28 de Setembro - Plano oficial de contabilidade do Ministério da Saúde.

Portaria n.º 794/2000 de 20 de Setembro - Plano oficial de contabilidade para o sector da educação.

Regulamento (CE) n.º 2223 do Conselho de 25 de Junho de 1996, relativo ao Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais na Comunidade, *Jornal Oficial n.º L310 de 30/11/1996*, 1-469.

Resolução n.º 1/1993 de 21 de Janeiro do Tribunal de Contas.

Resolução n.º 23/1995 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, de 12 de Junho.

Resolução n.º 4/2001 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas, publicada no Diário da República n.º 191, II Série, de 18 de Agosto.

Resolução n.º 4/2004 - 2.ª Secção do Tribunal de Contas - Remessa de contas ao Tribunal de Contas.

ANEXOS

Anexo I - Questionário

O presente questionário insere-se no âmbito de uma investigação de dissertação de mestrado subordinada ao tema: “*A Contabilidade Pública em Portugal: proposta de um plano oficial de contabilidade único*”, a realizar na Universidade do Minho.

O objectivo deste questionário consiste em avaliar a possibilidade da existência de um único plano oficial de contabilidade na Administração Pública, bem como justificar a necessidade da definição de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.

Como a sua colaboração é imprescindível para a concretização deste estudo, solicitamos e agradecemos, desde já, a sua atenção, pedindo-lhe que responda às questões com a maior objectividade e sinceridade.

Quando não haja indicações em contrário coloque uma cruz na respectiva quadrícula.

PARTE I - CARACTERIZAÇÃO DO INQUIRIDO

1. *Profissão:*

Docente do Ensino Superior ☐ Técnico ☐
Dirigente ☐ Técnico Superior ☐ Outra..... ☐

1.1. *Indique o local/instituição onde exerce a sua profissão:.....*

1.2. *No caso de ser docente do Ensino Superior lecciona a disciplina de contabilidade pública ou outra, de designação diferente, na qual são abordadas as matérias relacionadas com a contabilidade pública?*

Sim ☐ Não ☐

2. *Caso tenha pertencido a algum dos grupos de trabalho que elaboraram os diferentes planos oficiais de contabilidade pública, assinale qual o plano em que trabalhou.*

POCP ☐ POCAL ☐ POC-Educação ☐ POCMS ☐ POCISSSS ☐

PARTE II - GERAL

1. *Considera a implementação dos planos oficiais de contabilidade pública importante para a gestão da administração pública portuguesa (central, regional ou local)?*

Sim ☐ Não ☐

Se Sim, assinale, entre os itens seguintes, quais as 3 principais razões que fundamentam a sua resposta:

- ☐ porque permite uma maior transparência nas contas públicas.
☐ porque possibilita a consolidação das contas públicas.
☐ porque permite uma maior uniformidade na apresentação das demonstrações financeiras públicas.
☐ porque possibilita a divulgação de informação de natureza orçamental, patrimonial e de custos para os diferentes destinatários da informação financeira pública.
☐ Outra. Qual? _____

2. *Como avalia a implementação do POCP e dos restantes planos sectoriais nos diferentes organismos públicos.*

Pouco satisfatória ☐ Satisfatória ☐ Muito satisfatória ☐

3. Em seu entender, os organismos públicos encontraram dificuldades na implementação do POCP e dos restantes planos sectoriais?

Sim ☐

Não ☐

Se **Sim**, assinale, entre os itens seguintes, quais **as 5 principais** razões que fundamentam a sua resposta:

- ☐ Insuficiência de meios humanos com qualificações adequadas.
- ☐ Restrições financeiras.
- ☐ Inadaptação do software.
- ☐ Resistência à mudança/ inovação por parte dos dirigentes.
- ☐ Resistência à mudança/ inovação por parte do pessoal técnico.
- ☐ Alterações às estruturas organizativas das instituições.
- ☐ Dificuldades na interpretação de conceitos contabilísticos por parte do pessoal técnico.
- ☐ Dificuldades no processo de execução do orçamento.
- ☐ Insuficiência de normas interpretativas.
- ☐ Dificuldades na valorização e contabilização dos bens.
- ☐ Dificuldades na inventariação dos bens.
- ☐ Insuficiência de uma estrutura conceptual.
- ☐ Outra. Qual? _____

4. Quais são as principais limitações/deficiências da nova contabilidade pública?

(Assinale as 5 que considera mais importantes)

- ☐ A existência de vários planos de contabilidade (POCP, POCAL, POC-Educação, POCMS e POCISSSS).
- ☐ A contabilidade patrimonial dos planos oficiais de contabilidade pública ter sido adoptada do plano oficial de contabilidade das empresas sem a preocupação do sector onde se enquadra, dos utilizadores, dos objectivos da informação financeira, dos princípios contabilísticos e das regras ou normas específicas de aplicação.
- ☐ O pendor legalista dos princípios contabilísticos constantes nos planos de contabilidade pública.
- ☐ A ausência do estabelecimento de uma hierarquia de princípios contabilísticos de contabilidade pública.
- ☐ A existência de diferentes critérios e políticas contabilísticas nos planos de contabilidade pública.
- ☐ A não adaptação das normas internacionais de contabilidade para o sector público português.
- ☐ A ausência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública.
- ☐ A impossibilidade de efectuar comparações da informação financeira produzida por entidades sem fins lucrativos abrangidas pelos diferentes planos de contabilidade.
- ☐ Outra. Qual? _____

5. Como avalia o desempenho da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP) perante a nova realidade da contabilidade pública?

Pouco satisfatório ☐

Satisfatório ☐

Muito satisfatório ☐

6. Concorda com a integração da CNCAP na Comissão de Normalização Contabilística (CNC)?

Sim ☐

Não ☐

7. Que importância atribui à existência de uma estrutura conceptual para a contabilidade pública?

Nenhuma ☐

Alguma ☐

Muita ☐

8. Utilizando uma escala de 1=discordo totalmente a 5=concordo totalmente, no que respeita à temática estrutura conceptual contabilidade Pública, indique o seu grau de concordância, relativamente às afirmações que se seguem:

(coloque um círculo no número que considerar mais correcto)

8.1. O atraso considerável do sistema contabilístico público português deve-se à ausência de uma estrutura conceptual para a Administração Pública.	1	2	3	4	5
8.2. A existência de diferentes definições dos elementos básicos da contabilidade pública dificulta a harmonização internacional deste tipo de contabilidade.	1	2	3	4	5
8.3. A base da estrutura conceptual da contabilidade pública na Administração Pública pode ser igual à da contabilidade privada, desde que se proceda às correspondentes adaptações de acordo com as especificidades das entidades sujeitas a este tipo de contabilidade.	1	2	3	4	5
8.4. A definição de uma estrutura conceptual para a Administração Pública permitirá uma melhor compreensão das normas contabilísticas e das demonstrações financeiras públicas.	1	2	3	4	5
8.5. A inexistência de uma definição de conceitos a ser aplicada homogeneamente por diferentes entidades públicas pode colocar em causa a comparabilidade da informação produzida pelas mesmas.	1	2	3	4	5

9. De acordo com a óptica patrimonial prevista no POCP e nos restantes planos sectoriais, os bens de domínio público são considerados activos e registados no activo imobilizado.

Mediante esta disposição, por favor responda às seguintes questões:

- 9.1. Concorda que os bens de domínio público estejam incluídos no Activo?

Sim

☐

Não

☐

Se **Não**, assinale quais as razões que fundamentam a sua opinião:

- ☐ Porque os bens de domínio público não são permutáveis ou transformados em dinheiro no mercado, o que impossibilita ou dificulta atribuir-lhes um valor de mercado.
- ☐ O registo dos bens de domínio público no Activo é de utilidade reduzida para os utilizadores por não constituir garantia financeira.
- ☐ Porque se atendermos ao princípio da substância sobre a forma os bens de domínio público não devem ser componente do balanço.
- ☐ Outra. Qual? _____

- 9.2. A inclusão dos bens de domínio público no activo origina que seja considerada a sua depreciação física.

Na sua opinião, mesmo considerando a inclusão deste tipo de bens no activo, concorda que os mesmos estejam sujeitos ao registo das amortizações do exercício.

Sim

☐

Não

☐

Indique **duas razões** nas quais se fundamenta a sua resposta:

a. _____

b. _____

10. Numa escala de 1=menor utilidade a 5=maior utilidade, indique a utilidade que os seguintes documentos contabilísticos têm na perspectiva dos utilizadores internos e externos da informação contabilística pública:

(coloque um círculo no número que considerar mais correcto, para cada opção)

	Utilizadores internos					Utilizadores externos				
Demonstração de resultados por natureza	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Anexos às demonstrações financeiras	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Demonstração de resultados por funções	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Mapa de fluxos de caixa	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Mapas de execução orçamental	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Balanço	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Orçamento	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Mapa da situação financeira	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Plano financeiro	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Relatório de gestão	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5

11. Que importância atribui aos seguintes organismos, nacionais ou internacionais, relativamente ao seu papel na contabilidade pública:

(coloque uma cruz apenas por cada organismo)

		Muito importante	Pouco importante	Nada importante	Nada sei
Nacionais	Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública (CNCAP).				
	Comissão de Normalização Contabilística (CNC).				
	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).				
	Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC).				
	Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior (ADCES).				
	Tribunal de Contas.				
	Outro. Qual? _____				
Internacionais	Governmental Accounting Standards Board (GASB).				
	American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).				
	Fédération des Experts Comptables (FEE).				
	International Federation of Accountants (IFAC).				
	Organização e Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE).				
	Organização das Nações Unidas (ONU).				
	Outro. Qual? _____				

OBRIGADA PELA SUA AMABILIDADE E COLABORAÇÃO.

Anexo II

Tabela de correspondências entre o POC proposto e o classificador económico - Proposta

Código das contas do POC proposto					Classificador económico em vigor	
Classe o					CE	Designação
01						(1)
02						(2)
	021					
	022					
		0221				
			02211			
			02212			
		0222				
		0223				
		0224				
	023					
	024					
	025					
	026					
	027					
	028					
		0281				
		0282				
			02821			
			02822			
			02823			
			02824			
	029					
		0291				
		0292				
03						(3)
	031					
	032					
		0321				
			03211			
		...				
			03212			
	033					
	034					
	035					
	036					
04						
	041					(2)
		0411				
		0412				
		0413				
		0414				
	042					(3)
		0421				
		0422				
		0423				
		0424				
05						(2)
	051					

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 0 (cont.)					CE	Designação
06	052				1704 1203	(3)
	053			Exercício ($n + 2$)		
	054			Exercício ($n + 3$)		
				Exercícios seguintes		
				Direitos de exercícios futuros:		
	061			Exercício ($n + 1$)		
	062			Exercício ($n + 2$)		
08	063			Exercício ($n + 3$)		(2) e (3)
	064			Exercícios seguintes		
				Fluxos de caixa		
09				Contas de ordem		
Classe 1						
						Disponibilidades
11				Caixa:		
	111			Caixa A		
		
	118			Fundo de maneo		
	119			Transferências de caixa		
12				Depósitos em instituições financeiras:		
	121			Banco X		
	122			Banco Y		
		
13				Conta no Tesouro:		
14				Operações de tesouraria:		
		
15				Títulos negociáveis:		
		
18				Outras aplicações de tesouraria:		
		
19				Ajustamentos de aplicações de tesouraria:		
	195			Títulos negociáveis:		
		
	198			Outras aplicações de tesouraria:		
		
Classe 2						
						Terceiros
21				Cientes, contribuintes, utentes e outros:		
		
22				Fornecedores:		
	221			Fornecedores de bens e serviços		
	222			Fornecedores de bens duradouros		
	223			Fornecedores de locação		
	228			Fornecedores - Facturas em recepção e conferência		
	229			Adiantamentos a fornecedores de bens duradouros		
23				Empréstimo obtidos:	120000	Passivos financeiros
	231			Empréstimos a curto prazo:	120500	Empréstimos a curto prazo
	2311			Sociedades e quase sociedades não financeiras	120501	Sociedades e quase sociedades não financeiras
	2312			Sociedades financeiras	120502	Sociedades financeiras
	2313			Administração Pública - Administração central - Estado	120503	Administração Pública - Administração central - Estado
	2314			Administração Pública - Adm. central - Serviços e fundos autónomos	120504	Administração Pública - Adm. central - Serviços e fundos autónomos
	2315			Administração Pública - Administração regional	120505	Administração Pública - Administração regional
	2316			Administração Pública - Administração local - Continente	120506	Administração Pública - Administração local - Continente
	2317			Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	120507	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 2				Terceiros (cont.)		
24	232	2318		Administração Pública - Segurança social	120508	Administração Pública - Segurança social
		2319		Instituições sem fins lucrativos	120509	Instituições sem fins lucrativos
		23110		Famílias	120510	Famílias
		23111		Resto do mundo - União Europeia	120511	Resto do mundo - União Europeia
		23112		Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	120512	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
				Empréstimos a médio e longo prazos:	120600	Empréstimos a médio e longo prazos
		2321		Sociedades e quase sociedades não financeiras	120601	Sociedades e quase sociedades não financeiras
		2322		Sociedades financeiras	120602	Sociedades financeiras
		2323		Administração Pública - Administração central - Estado	120603	Administração Pública - Administração central - Estado
		2324		Administração Pública - Adm. central - Serviços e fundos autónomos	120604	Administração Pública - Adm. central - Serviços e fundos autónomos
		2325		Administração Pública - Administração regional	120605	Administração Pública - Administração regional
		2326		Administração Pública - Administração local - Continente	120606	Administração Pública - Administração local - Continente
		2327		Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	120607	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas
		2328		Administração Pública - Segurança social	120608	Administração Pública - Segurança social
		2329		Instituições sem fins lucrativos	120609	Instituições sem fins lucrativos
		23210		Famílias	120610	Famílias
		23211		Resto do mundo - União Europeia	120611	Resto do mundo - União Europeia
		23212		Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	120612	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
	241			Estado e outros entes públicos:		
				Imposto sobre o rendimento	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				Retenção de impostos sobre rendimentos:		
		2421		Trabalho dependente:		
					170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
		24211		A entregar pela entidade	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
		24212		Retido nos fundos requisitados	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
		2422		Trabalho independente	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
		2423		Capitais	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
		2424		Prediais	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
	243		
		2429		Sobre outros rendimentos	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
					120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				Imposto sobre o valor acrescentado (IVA):		
		2431		IVA - Suportado:		
					De acordo com a Circular n.º 1314 - A, "O IVA suportado, na totalidade ou em parte, pela aquisição de bens ou prestação de serviços, onera a dotação orçamental que suporta o registo do encargo da despesa, pelo que, o registo do cabimento e do compromisso é efectuado através das rubricas correspondentes, pelo valor da despesa mais o valor do imposto suportado.".	
		24311		Existências		
		24312		Imobilizado		
		24313		Outros bens e serviços		
		2432		IVA - Dedutível:		
					120200	Outras operações de tesouraria
				Existências	120200	Outras operações de tesouraria
				Imobilizado	120200	Outras operações de tesouraria
				Outros bens e serviços	120200	Outras operações de tesouraria
	2434	2433		IVA - Liquidado:		
					170200	Outras operações de tesouraria
		24331		Operações gerais	170200	Outras operações de tesouraria
		24332		Autoconsumos e operações gratuitas	170200	Outras operações de tesouraria
				IVA - Regularizações:		
		24341		Mensais (ou trimestrais) a favor do Estado	120200	Outras operações de tesouraria
		24342		Mensais (ou trimestrais) a favor da entidade	170200	Outras operações de tesouraria
		24343		Anuais por cálculo dos <i>pro rata</i> definitivos	120200 ou 170200	Outras operações de tesouraria ou Outras operações de tesouraria

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 2 (cont.)					Terceiros (cont.)	
26	244	24344	24345	Anuais por variações dos <i>pro rata</i> definitivos	120200 ou 170200	Outras operações de tesouraria
				Outras regularizações anuais	120200 ou 170200	Outras operações de tesouraria
				IVA - Apuramento	120200	Outras operações de tesouraria
				IVA - A pagar	080199	Outras
				IVA - A recuperar	080199	Outras
				IVA - Reembolsos pedidos	120200	Outras operações de tesouraria
				IVA - Liquidações oficiosas	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Restantes impostos:	120200	Outras operações de tesouraria (5)
				Imposto de selo	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				...	120200	Outras operações de tesouraria (5)
				Contribuições para a segurança social:		
				Direcção-Geral de Protecção aos Funcionários e Agentes da Administração Pública (ADSE):		
				A entregar pela entidade	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
				Retido nos fundos saídos	120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				...	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
				Outras	120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				Caixa Geral de Aposentações	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
				Segurança social - Regime geral:	120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				Da entidade empregadora	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Dos trabalhadores	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				...	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Outras	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				...	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Outras contribuições:	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				Cofres de previdência	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				...	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				Outras	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				...	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				Outras tributações	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Outros devedores e credores:	120202	Outras operações de tesouraria (5)
				Pessoal		
				Descontos para outras entidades:	170100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (4)
				...	120100	Operações de tesouraria - Retenção de receitas do Estado (5)
				...	ou	
				Consultores, assessores e intermediários	170200	Outras operações de tesouraria (4)
				Devedores e credores diversos:	120200	Outras operações de tesouraria (5)
				...		
27				Acréscimos e diferimentos:		

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 2 (cont.)				Terceiros (cont.)		
28	271			Acréscimos de proveitos:		
	2711			Juros a receber	050000	Rendimentos de propriedade (0501 a 0506)
		
	2719			Outros acréscimos de proveitos		(7)
	272			Custos diferidos:		
		
	2726			Descontos de emissões de obrigações	090200	Títulos de curto prazo
	2728			Diferenças de câmbio desfavoráveis	060203	Outras
	2729			Outros custos diferidos	060203	Outras
	273			Acréscimos de custos:		
	2731			Seguros a liquidar	020212	Seguros
	2733			Juros a liquidar	030000	Juros e outros encargos (030100; 030300; 030400; 030500)
	2739			Outros acréscimos de custos		(8)
	274			Proveitos diferidos:		
	2741			Juros vincendos	050000	Rendimentos de propriedade (0501 a 0506)
		
	2745			Subsídios para investimentos	100000	Transferências de capital
	2748			Diferenças de câmbio favoráveis	080101	Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio
	2749			Outros proveitos diferidos		(7)
				Empréstimos concedidos:		
	281			Empréstimos a curto prazo:	090500	Empréstimos a curto prazo
	2811			Sociedades e quase sociedades não financeiras - Privadas	090501	Sociedades e quase sociedades não financeiras - Privadas
	2812			Sociedades e quase sociedades não financeiras - Públicas	090502	Sociedades e quase sociedades não financeiras - Públicas
	2813			Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	090503	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras
	2814			Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	090504	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões
	2815			Administração pública central - Estado	090505	Administração pública central - Estado
	2816			Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	090506	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos
	2817			Administração pública - Administração regional	090507	Administração pública - Administração regional
	2818			Administração pública local - Continente	090508	Administração pública local - Continente
	2819			Administração pública local - Regiões Autónomas	090509	Administração pública local - Regiões Autónomas
	28110			Administração pública - Segurança social	090510	Administração pública - Segurança social
	28111			Instituições sem fins lucrativos	090511	Instituições sem fins lucrativos
	28112			Famílias - Empresário em nome individual	090512	Famílias - Empresário em nome individual
	28113			Famílias - Outras	090513	Famílias - Outras
	28114			Resto do mundo - União Europeia - Instituições	090514	Resto do mundo - União Europeia - Instituições
	28115			Resto do mundo - União Europeia - Países membros	090515	Resto do mundo - União Europeia - Países membros
	28116			Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	090516	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
	282			Empréstimos a médio e longo prazos:	090600	Empréstimos a médio e longo prazos
	2821			Sociedades e quase sociedades não financeiras - Privadas	090601	Sociedades e quase sociedades não financeiras - Privadas
	2822			Sociedades e quase sociedades não financeiras - Públicas	090602	Sociedades e quase sociedades não financeiras - Públicas
	2823			Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	090603	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras
	2824			Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	090604	Sociedades financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões
	2825			Administração pública central - Estado	090605	Administração pública central - Estado
	2826			Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	090606	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos
	2827			Administração pública - Administração regional	090607	Administração pública - Administração regional
	2828			Administração pública local - Continente	090608	Administração pública local - Continente
	2829			Administração pública local - Regiões Autónomas	090609	Administração pública local - Regiões Autónomas
	28210			Administração pública - Segurança social	090610	Administração pública - Segurança social
	28211			Instituições sem fins lucrativos	090611	Instituições sem fins lucrativos
	28212			Famílias - Empresário em nome individual	090612	Famílias - Empresário em nome individual
	28213			Famílias - Outras	090613	Famílias - Outras
	28214			Resto do mundo - União Europeia - Instituições	090614	Resto do mundo - União Europeia - Instituições

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 2 (cont.)					Terceiros (cont.)	
29		28215			090615	Resto do mundo - União Europeia - Países membros
		28216			090616	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
	291					
	...					
	292					
	2929					
Classe 3					Existências	
31						
	312				020116	Mercadorias para venda
	...					
	316				020101	Matérias-primas, subsidiárias
	317				(9)	
	318				(9)	
32					020116	Mercadorias para venda
	...					
33					020101	Matérias-primas, subsidiárias
	...					
34					020101	Matérias-primas, subsidiárias
	...					
35					020101	Matérias-primas, subsidiárias
	...					
36						
	361				020101	Matérias-primas, subsidiárias
	362				020102	Matérias-primas, subsidiárias
	363				020103	Matérias-primas, subsidiárias
	361				020104	Matérias-primas, subsidiárias
	...					
38						
	381				020116	Mercadorias para venda
	382				020101	Matérias-primas, subsidiárias
	383				020102	Matérias-primas, subsidiárias
	386				020103	Matérias-primas, subsidiárias
39						
	392					
	393					
	394					
	395					
	396					
Classe 4					Imobilizações	
41					090000	Activos financeiros (10)
	411				090000	Activos financeiros (10)
	412				090000	Activos financeiros (10)
	...					
	413				090000	Activos financeiros (10)
	414				090000	Activos financeiros (10)
	...					
	415				090000	Activos financeiros (10)
	...					
42					070000	Aquisição de bens de capital
	421				070100	Investimentos
	4211				070101	Terrenos

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 4 (cont.)					Imobilizações (cont.)	
43	422	4212		Habitações	070102	Habitações
		4213		Edifícios	070103	Edifícios
		4214		Construções diversas	070104	Construções diversas
		4215		Melhoramentos fundiários	070105	Melhoramentos fundiários
		4216		Material de transporte	070106	Material de transporte
		4217		Equipamento de informática	070107	Equipamento de informática
		4218		Software informático	070108	Software informático
		4219		Equipamento administrativo	070109	Equipamento administrativo
		42110		Equipamento básico	070110	Equipamento básico
		42111		Ferramentas e utensílios	070111	Ferramentas e utensílios
		42112		Artigos e objectos de valor	070112	Artigos e objectos de valor
		42113		Investimentos militares	070114	Investimentos militares
		42114		Outros investimentos	070115	Outros investimentos
				Locação financeira:	070200	Locação financeira
		4221		Terrenos - Locação financeira	070201	Terrenos - Locação financeira
		4222		Habitações - Locação financeira	070202	Habitações - Locação financeira
		4223		Edifícios - Locação financeira	070203	Edifícios - Locação financeira
		4224		Material de transporte - Locação financeira	070205	Material de transporte - Locação financeira
		4225		Material de informática - Locação financeira	070206	Material de informática - Locação financeira
		4226		Maquinaria e equipamento - Locação financeira	070207	Maquinaria e equipamento - Locação financeira
		4227		Recursos militares - Locação financeira	070208	Recursos militares - Locação financeira
		4228		Outros investimentos - Locação financeira	070209	Outros investimentos - Locação financeira
				Imobilizações incorpóreas:		
		431		Despesas de instalação	060202	Activos incorpóreos
		432		Despesas de investigação e de desenvolvimento	060202	Activos incorpóreos
		433		Propriedade industrial e outros direitos	070113	Investimentos incorpóreos
44	441			Imobilizações em curso:		
		441		Imobilizações em curso de investimentos financeiros	(6)	
		442		Imobilizações em curso de imobilizações corpóreas	(6)	
		443		Imobilizações em curso de imobilizações incorpóreas	(6)	
		445		Imobilizações em curso de bens de domínio público	070300	Bens de domínio público
					070301	Terrenos e recursos naturais
					070302	Edifícios
					070303	Outras construções e infra-estruturas
					070304	Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar
					070305	Bens do património histórico, artístico e cultural
48	482				070306	Outros bens de domínio público
		446		Adiantamentos por conta de bens de domínio público	(6)	
		447		Adiantamentos por conta de investimentos financeiros	(6)	
		448		Adiantamentos por conta de imobilizações corpóreas	(6)	
		449		Adiantamentos por conta de imobilizações incorpóreas	(6)	
				Amortizações acumuladas:		
		481		De investimentos em imóveis:		
			
		482		De imobilizações corpóreas:		
		4821		Investimentos		
		48211		Terrenos		
		48212		Habitações		
		48213		Edifícios		
		48214		Construções diversas		
		48215		Melhoramentos fundiários		
		48216		Material de transporte		

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 4 (cont.)					Imobilizações (cont.)	
49		4822	48217	Equipamento de informática		
			48218	Software informático		
			48219	Equipamento administrativo		
			482110	Equipamento básico		
			482111	Ferramentas e utensílios		
			482112	Artigos e objectos de valor		
			482113	Investimentos militares		
			482114	Outros investimentos		
				Locação financeira:		
			482221	Terrenos - Locação financeira		
			48222	Habitacões - Locação financeira		
			48223	Edifícios - Locação financeira		
			48224	Material de transporte - Locação financeira		
			48225	Material de informática - Locação financeira		
			48226	Maquinaria e equipamento - Locação financeira		
			48227	Recursos militares - Locação financeira		
		48228	Outros investimentos - Locação financeira			
		4823		De imobilizações incorpóreas:		
			48231	Despesas de instalação		
			48232	Despesas de investigação e de desenvolvimento		
			48233	Propriedade industrial e outros direitos		
			Ajustamentos de investimentos financeiros:			
	491	Partes de capital				
	492	Obrigações e títulos de participação:				
				
	493	Empréstimos de financiamento				
	495	Outras aplicações financeiras:				
				
Classe 5					Património líquido	
51				Património		
	511			Inicial		
	512			Ajustamentos		
	513			Bens de domínio público		
		
55				Ajustamentos de partes de capital em empresas ou entidades		
56				Reservas de reavaliação		
57				Reservas:		
	575			Subsídios		
	576			Doações		
	577			Reservas decorrentes da transferência de activos		
58				...		
59				Resultados transitados:		
	591			Exercício (n + 1)		
	592			Exercício (n + 2)		
	593			Exercício (n + 3)		
	594			Exercícios seguintes		
Classe 6						
61				Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas:	020116	Mercadorias para venda
	612			Mercadorias		
		
	616			Matérias-primas, subsidiárias e de consumo:		
		6161		Matérias-primas	020101	Matérias-primas, subsidiárias
					020101	Matérias-primas, subsidiárias

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
62		6162		Matérias subsidiárias	020101	Matérias-primas, subsidiárias
		6163		Materiais diversos	020101	Matérias-primas, subsidiárias
		6164		Embalagens de consumo	020101	Matérias-primas, subsidiárias
			
		619		...		
				Aquisição de bens e serviços:	020000	Aquisição de bens e serviços
		621		Subcontratos	020225	Outros
		622		Aquisição de bens:	020100	Aquisição de bens
		6221		Combustíveis e lubrificantes	020102	Combustíveis e lubrificantes
		6222		Munições, explosivos e artificios	020103	Munições, explosivos e artificios
		6223		Limpeza e higiene	020104	Limpeza e higiene
		6224		Alimentação - Refeições confeccionadas	020105	Alimentação - Refeições confeccionadas
		6225		Alimentação - Géneros para confeccionar	020106	Alimentação - Géneros para confeccionar
		6226		Vestuário e artigos pessoais	020107	Vestuário e artigos pessoais
		6227		Material de escritório	020108	Material de escritório
		6228		Produtos químicos e farmacêuticos	020109	Produtos químicos e farmacêuticos
		6229		Produtos vendidos nas farmácias	020110	Produtos vendidos nas farmácias
		62210		Material de consumo clínico	020111	Material de consumo clínico
		62211		Material de transporte - Peças	020112	Material de transporte - Peças
		62212		Material de consumo hoteleiro	020113	Material de consumo hoteleiro
		62213		Outro material - Peças	020114	Outro material - Peças
		62214		Prémios, condecorações e ofertas	020115	Prémios, condecorações e ofertas
		62215		Ferramentas e utensílios	020117	Ferramentas e utensílios
		62216		Livros e documentação técnica	020118	Livros e documentação técnica
		62217		Artigos honoríficos e de decoração	020119	Artigos honoríficos e de decoração
		62218		Material de educação, cultura e recreio	020120	Material de educação, cultura e recreio
		62219		Outros bens	020121	Outros bens
		623		Aquisição de serviços:	020200	Aquisição de serviços
		62231		Encargos das instalações	020201	Encargos das instalações
		62232		Limpeza e higiene	020202	Limpeza e higiene
		62233		Conservação de bens	020203	Conservação de bens
		62234		Locação de edifícios	020204	Locação de edifícios
		62235		Locação de material de informática	020205	Locação de material de informática
		62236		Locação de material de transporte	020206	Locação de material de transporte
		62237		Locação de bens de defesa	020207	Locação de bens de defesa
		62238		Locação de outros bens	020208	Locação de outros bens
		62239		Comunicações	020209	Comunicações
		622310		Transportes	020210	Transportes
		622311		Representação dos serviços	020211	Representação dos serviços
		622312		Seguros	020212	Seguros
		622313		Deslocações e estadas	020213	Deslocações e estadas
		622314		Estudos, pareceres, projectos e consultadoria	020214	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria
		622315		Formação	020215	Formação
		622316		Seminários, exposições e similares	020216	Seminários, exposições e similares
		622317		Publicidade	020217	Publicidade
		622318		Vigilância e segurança	020218	Vigilância e segurança
		622319		Assistência técnica	020219	Assistência técnica
		622320		Outros trabalhos especializados	020220	Outros trabalhos especializados
		622321		Utilização de infra-estruturas de transportes	020221	Utilização de infra-estruturas de transportes
		622322		Serviços de saúde	020222	Serviços de saúde
		622323		Outros serviços de saúde	020223	Outros serviços de saúde
		622324		Encargos de cobrança de receitas	020224	Encargos de cobrança de receitas

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)				Custos e perdas (cont.)		
63	631	622325		Outros serviços	020225	Outros serviços
				Transferências correntes concedidas e prestações sociais:		
				Transferências correntes concedidas:	040100	Transferências correntes concedidas
		6311		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	040100	Sociedades e quase-sociedades não financeiras
			63111	Públicas	040101	Públicas
			63112	Privadas	040102	Privadas
		6312		Sociedades financeiras:	040200	Sociedades financeiras
			63121	Bancos e outras instituições financeiras	040201	Bancos e outras instituições financeiras
			63122	Companhias de seguros e fundos de pensões	040202	Companhias de seguros e fundos de pensões
		6313		Administração central:	040300	Administração central
			63131	Estado	040301	Estado
			63132	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	040302	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			63133	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	040303	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			63134	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	040304	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados
			63135	Serviços e fundos autónomos	040605	Serviços e fundos autónomos
			63136	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	040306	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			63137	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	040307	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional
			63138	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	040308	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			63139	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	040309	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados
		6314		Administração regional:	040400	Administração regional
			63141	Região Autónoma dos Açores	040401	Região Autónoma dos Açores
			63142	Região Autónoma da Madeira	040402	Região Autónoma da Madeira
		6315		Administração local:	040500	Administração local
			63151	Continente	040501	Continente
			63152	Região Autónoma dos Açores	040502	Região Autónoma dos Açores
			63153	Região Autónoma da Madeira	040503	Região Autónoma da Madeira
		6316		Segurança Social	040600	Segurança Social
		6317		Instituições sem fins lucrativos:	040700	Instituições sem fins lucrativos:
			63171	Instituições sem fins lucrativos	040701	Instituições sem fins lucrativos
			63172	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	040702	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade
			63173	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	040703	Instituições sem fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
		6318		Famílias:	040800	Famílias:
			631811	Empresário em nome individual	040801	Empresário em nome individual
			631812	Outras	040802	Outras
			631813	Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	040803	Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade
			631814	Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	040804	Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			631815	Subsistema de protecção à família - Encargos familiares	040805	Subsistema de protecção à família - Encargos familiares
			631816	Subsistema de protecção à família - Deficiência	040806	Subsistema de protecção à família - Deficiência
			631817	Subsistema de protecção à família - Dependência	040807	Subsistema de protecção à família - Dependência
			631818	Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	040808	Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional
			631819	Subsistema previdencial	040809	Subsistema previdencial
			631820	Regimes especiais	040810	Regimes especiais
			631821	Regimes complementares	040811	Regimes complementares
		6319		Resto do mundo:	040900	Resto do mundo
			63191	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	040901	Resto do mundo - União Europeia - Instituições

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
632			63192	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	040902	Resto do mundo - União Europeia - Países membros
			63193	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	040903	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
			6321	Subsídios correntes concedidos:	050000	Subsídios
				Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	050100	Sociedades e quase-sociedades não financeiras
				Públicas	050101	Públicas
				Públicas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050102	Públicas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63211	Públicas	050101	Públicas
			63212	Públicas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050102	Públicas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63213	Privadas	050103	Privadas
			63214	Privadas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050104	Privadas - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6322	Sociedades financeiras:	050200	Sociedades financeiras
				Bancos e outras instituições financeiras	050201	Bancos e outras instituições financeiras
				Bancos e outras instituições financeiras - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050202	Bancos e outras instituições financeiras - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
				Companhias de seguros e fundos de pensões	050203	Companhias de seguros e fundos de pensões
			63221	Bancos e outras instituições financeiras	050201	Bancos e outras instituições financeiras
			63222	Bancos e outras instituições financeiras - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050202	Bancos e outras instituições financeiras - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63223	Companhias de seguros e fundos de pensões	050203	Companhias de seguros e fundos de pensões
			63224	Companhias de seguros de pensões - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050204	Companhias de seguros de pensões - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6323	Administração Central:	050300	Administração Central
				Estado	050301	Estado
				Estado - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050302	Estado - Políticas activas de emprego e formação prof. - Acções de formação profissional
				Serviços e fundos autónomos	050303	Serviços e fundos autónomos
			63231	Estado	050301	Estado
			63232	Estado - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050302	Estado - Políticas activas de emprego e formação prof. - Acções de formação profissional
			63233	Serviços e fundos autónomos	050303	Serviços e fundos autónomos
			63234	Serviços e fundos autónomos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050304	Serviços e fundos autónomos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6324	Administração Regional:	050400	Administração Regional:
				Região Autónoma dos Açores	050401	Região Autónoma dos Açores
				Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050402	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
				Região Autónoma da Madeira	050403	Região Autónoma da Madeira
			63241	Região Autónoma dos Açores	050401	Região Autónoma dos Açores
			63242	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050402	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63243	Região Autónoma da Madeira	050403	Região Autónoma da Madeira
			63244	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050404	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6325	Administração local:	050500	Administração local:
				Continente	050501	Continente
				Continente - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050502	Continente - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
				Região Autónoma dos Açores	050503	Região Autónoma dos Açores
			63251	Continente	050501	Continente
			63252	Continente - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050502	Continente - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63253	Região Autónoma dos Açores	050503	Região Autónoma dos Açores
			63254	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050504	Região Autónoma dos Açores - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			63255	Região Autónoma da Madeira	050505	Região Autónoma da Madeira
			63256	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050506	Região Autónoma da Madeira - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6326	Segurança Social	050600	Segurança Social
			6327	Instituições sem fins lucrativos:	0507	Instituições sem fins lucrativos:
				Instituições sem fins lucrativos	050701	Instituições sem fins lucrativos
				Instituições em fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção Social	050702	Instituições em fins lucrativos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção Social
				Instituições sem fins lucrativos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional	050703	Instituições sem fins lucrativos - Políticas activas de emprego e formação profissional - Acções de formação profissional
			6328	Famílias:	050800	Famílias:
				Empresário em nome individual	050801	Empresário em nome individual
				Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	050802	Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
				Outras	050803	Outras

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
64	633				Prestações sociais	060203 Outras
	
	641				Custos com o pessoal:	010000 Despesas com o pessoal
					Remunerações certas e permanentes:	010200 Remunerações certas e permanentes
	6411				Titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos	010101 Titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos
	6412				Órgãos sociais	010102 Órgãos sociais
	6413				Pessoal dos quadros - Regime de função pública	010103 Pessoal dos quadros - Regime de função pública
	6414				Pessoal dos quadros - Regime de contrato individual de trabalho	010104 Pessoal dos quadros - Regime de contrato individual de trabalho
	6415				Pessoal além dos quadros	010105 Pessoal além dos quadros
	6416				Pessoal contratado a termo	010106 Pessoal contratado a termo
	6417				Pessoal em regime de tarefa ou avença	010107 Pessoal em regime de tarefa ou avença
	6418				Pessoal aguardando aposentação	010108 Pessoal aguardando aposentação
	6419				Pessoal em qualquer outra situação	010109 Pessoal em qualquer outra situação
	64110				Gratificações	010110 Gratificações
	64111				Representação	010111 Representação
	64112				Suplementos e prémios	010112 Suplementos e prémios
	64113				Subsídio de refeição	010113 Subsídio de refeição
	64114				Subsídios de férias e de Natal	010114 Subsídios de férias e de Natal
	64115				Remunerações por doença e maternidade/paternidade	010116 Remunerações por doença e maternidade/paternidade
	642				Abonos variáveis ou eventuais:	
	6421				Gratificações variáveis ou eventuais	010201 Gratificações variáveis ou eventuais
	6422				Horas extraordinárias	010202 Horas extraordinárias
	6423				Alimentação e alojamento	010203 Alimentação e alojamento
	6424				Ajudas de custo	010204 Ajudas de custo
	6425				Abono para falhas	010205 Abono para falhas
	6426				Subsídio de turno	010206 Subsídio de turno
	6427				Abono para falhas	010207 Abono para falhas
	6428				Formação	010208 Formação
	6429				Colaboração técnica e especializada	010209 Colaboração técnica e especializada
	64210				Subsídio e abonos de fixação, residência e alojamento	010210 Subsídio e abonos de fixação, residência e alojamento
	64211				Subsídio de prevenção	010211 Subsídio de prevenção
	64212				Indemnizações por cessações de funções	020112 Indemnizações por cessações de funções
	64213				Outros suplementos e prémios	010213 Outros suplementos e prémios
	64214				Outros abonos em numerário ou espécie	010214 Outros abonos em numerário ou espécie
	643				Segurança social:	010300 Segurança social:
	6431				Encargos com a saúde	010301 Encargos com a saúde
	6432				Outros encargos com a saúde	010302 Outras pensões
	6434				Subsídio familiar a crianças e jovens	010303 Subsídio familiar a crianças e jovens
	6435				Outras prestações familiares	010304 Outras prestações familiares
	6436				Contribuições para a segurança social	010305 Contribuições para a segurança social
	6437				Acidentes em serviço e doenças profissionais	010306 Acidentes em serviço e doenças profissionais
	6438				Pensões de reserva	010307 Pensões de reserva
	6439				Outras pensões	010308 Outras pensões
	63310				Seguros	010309 Seguros
	64311				Outras despesas de segurança social	010310 Outras despesas de segurança social
	65				Outros custos e perdas operacionais:	060000 Outras despesas correntes
	651				Impostos e taxas	060201 Impostos e taxas
	652				Activos incorpóreos	060202 Activos incorpóreos
	653				Outras	060203 Outras
66					Amortizações e ajustamentos do exercício:	
	662				Amortizações de imobilizações corpóreas:	
	6621				Investimentos:	

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)				Custos e perdas (cont.)		
			66211	Terrenos		
			66212	Habitções		
			66213	Edifícios		
			66214	Construções diversas		
			66215	Melhoramentos fundiários		
			66216	Material de transporte		
			66217	Equipamento de informática		
			66218	Software informático		
			66219	Equipamento administrativo		
			662110	Equipamento básico		
			662111	Ferramentas e utensílios		
			662112	Artigos e objectos de valor		
			662113	Investimentos militares		
			662114	Outros investimentos		
		6622		Locação financeira:		
			662221	Terrenos - Locação financeira		
			66222	Habitções - Locação financeira		
			66223	Edifícios - Locação financeira		
			66224	Material de transporte - Locação financeira		
			66225	Material de informática - Locação financeira		
			66226	Maquinaria e equipamento - Locação financeira		
			66227	Recursos militares - Locação financeira		
			66228	Outros investimentos - Locação financeira		
	663			Amortizações de imobilizações incorpóreas:		
		6631		Despesas de instalação:		
			
		6632		Despesas de investigação e de desenvolvimento:		
			
		6633		Propriedade industrial e outros direitos		
	666			Ajustamentos de dívidas a receber:		
			
	667			Ajustamentos de existências:		
			
67				Provisões do exercício:		
		671		Provisões:		
			
		672		Outras		
68				Custos e perdas financeiras:		
		681		Juros e outros encargos	030000	Juros e outros encargos
		6811		Juros da dívida pública	030100	Juros da dívida pública
			68111	Sociedades e quase-sociedades financeiras - Privadas	030101	Sociedades e quase-sociedades financeiras - Privadas
			68112	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas	030102	Sociedades e quase-sociedades não financeiras - Públicas
			68113	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras	030103	Sociedades financeiras - Bancos e outras instituições financeiras
			68114	Sociedade financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões	030104	Sociedade financeiras - Companhias de seguros e fundos de pensões
			68115	Administração pública central - Estado	030105	Administração pública central - Estado
			68116	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos	030106	Administração pública central - Serviços e fundos autónomos
			68117	Administração pública regional	030107	Administração pública regional
			68118	Administração pública local - Continente	030108	Administração pública local - Continente
			68119	Administração pública local - Regiões Autónomas	030109	Administração pública local - Regiões Autónomas
			681110	Administração pública - Segurança social	030110	Administração pública - Segurança social
			681111	Instituições sem fins lucrativos	030111	Instituições sem fins lucrativos
			681112	Famílias - Empresário em nome individual	030112	Famílias - Empresário em nome individual

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
69			681113	Famílias - Outras	0301013	Famílias - Outras
			681114	Resto do mundo - União Europeia - Instituições	030114	Resto do mundo - União Europeia - Instituições
			681115	Resto do mundo - União Europeia - Países membros	030115	Resto do mundo - União Europeia - Países membros
			681116	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	030116	Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais
			6812	Outros encargos da dívida pública:	030200	Outros encargos da dívida pública
			68121	Despesas diversas	030201	Despesas diversas
			6813	Juros de locação financeira:	030300	Juros de locação financeira:
			68131	Terrenos	030301	Terrenos
			68132	Habitacões	030302	Habitacões
			68133	Edifícios	030303	Edifícios
			68134	Construções diversas	030304	Construções diversas
			68135	Material de transporte	030305	Material de transporte
				Material de informática	030306	Material de informática
			68136	Maquinaria e equipamento	030307	Maquinaria e equipamento
			68137	Outros investimentos	030308	Outros investimentos
			6814	Juros tributários:	030400	Juros tributários
			68141	Indemnizações	030401	Indemnizações
			68142	Outros	030402	Outros
			6815	Outros juros:	030500	Outros juros
			68151	Remuneração de depósitos no Tesouro	030501	Remuneração de depósitos no Tesouro
			68152	Outros	030502	Outros
			682	Perdas em empresas filiais e associadas		
			683	Amortizações de investimento em imóveis:		
				
			684	Ajustamentos de aplicações financeiras:		
				
			685	Diferenças de câmbio desfavoráveis	060203	Outras
				
			687	Perdas na alienação de aplicações de tesouraria		
			688	Outros custos e perdas financeiras:	030600	Outros encargos financeiros
			6881	Outros não especificados	030601	Outros encargos financeiros
				Custos e perdas extraordinárias:		
			691	Transferências de capital concedidas:	080000	Transferências de capital concedidas
			6911	Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	080100	Sociedades e quase-sociedades não financeiras
			69111	Públicas	080101	Públicas
			69112	Privadas	080102	Privadas
			6912	Sociedades financeiras:	080201	Sociedades financeiras
			69121	Bancos e outras instituições financeiras	080202	Bancos e outras instituições financeiras
			69122	Companhias de seguros e fundos de pensões	080301	Companhias de seguros e fundos de pensões
			6913	Administração central:	080300	Administração central
			69131	Estado	080301	Estado
			69132	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade	080302	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Regime de solidariedade
			69133	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	080303	Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			69134	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	080304	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			69135	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	080305	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados
			69136	Serviços e fundos autónomos	080306	Serviços e fundos autónomos
			69137	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	080307	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			69138	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	080308	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados
			6914	Administração regional:	080400	Administração regional:

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
			69141		Região Autónoma dos Açores	080401 Região Autónoma dos Açores
			69142		Região Autónoma da Madeira	080402 Região Autónoma da Madeira
		6915			Administração local:	080500 Administração local:
			69151		Continente	080501 Continente
			69152		Região Autónoma dos Açores	080502 Região Autónoma dos Açores
			69153		Região Autónoma da Madeira	080503 Região Autónoma da Madeira
		6916			Segurança Social	080600 Segurança Social
			69161		Sistema de solidariedade e segurança social	080601 Sistema de solidariedade e segurança social
			69162		Participação portuguesa em projectos co-financiados	080602 Participação portuguesa em projectos co-financiados
			69163		Participação comunitária em projectos co-financiados	080603 Participação comunitária em projectos co-financiados
			69164		Capitalização pública de estabilização	080604 Capitalização pública de estabilização
			69164		Outras transferências	080605 Outras transferências
		6917			Instituições sem fins lucrativos:	080700 Instituições sem fins lucrativos:
			69171		Instituições sem fins lucrativos	080701 Instituições sem fins lucrativos
			69172		Instituições sem fins lucrativos - Acção social	080702 Instituições sem fins lucrativos - Acção social
			69173		Instituições sem fins lucrativos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	080703 Instituições sem fins lucrativos - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			69174		Instituições sem fins lucrativos - Participação Comunitária em projectos co-financiados	080704 Instituições sem fins lucrativos - Participação comunitária em projectos co-financiados
		6918			Famílias:	080800 Famílias:
			69191		Empresário em nome individual	080801 Empresário em nome individual
			69192		Outras	080802 Outras
		6919			Resto do mundo:	080900 Resto do mundo
			69191		União Europeia - Instituições	080901 União Europeia - Instituições
			69192		União Europeia - Países membros	080902 União Europeia - Países membros
			69193		Países terceiros e organizações internacionais	080903 Países terceiros e organizações internacionais
	692				Dívidas incobráveis	
		
	693				Perdas em existências:	
		6931			Sinistros	
		6932			Quebras	
		
		6933			Outras	
	694				Perdas em imobilizações:	
		6941			Alienação de investimentos financeiros	
		6942			Alienação de imobilizações corpóreas	
		6943			Alienação de imobilizações incorpóreas	
		6944			Sinistros	
		6945			Abates	
		
		6948			Outras	
	695				Multas e penalidades:	060203 Outras
		6951			Multas fiscais	060203 Outras
		6952			Multas não fiscais	060203 Outras
		
		6953			Outras penalidades	060203 Outras
	696				Aumentos de amortizações	
	697				Correcções relativas a exercícios anteriores	
		6971			Restituições	060203 Outras
		
	698				Outros custos e perdas extraordinários:	060203 Outras
		

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 6 (cont.)					Custos e perdas (cont.)	
		6982			060203	Outras
		...				
		6988			060203	Outras
Classe 7					Proveitos e ganhos	
71	711				070000	Venda de bens e serviços correntes
					070100	Venda de bens
		7111		Material de escritório	070101	Material de escritório
		7112		Livros e documentação técnica	070102	Livros e documentação técnica
		7113		Publicações e impressos	070103	Publicações e impressos
		7114		Fardamentos e artigos pessoais	070104	Fardamentos e artigos pessoais
		7115		Bens inutilizados	070105	Bens inutilizados
		7116		Produtos agrícolas e pecuários	070106	Produtos agrícolas e pecuários
		7117		Produtos alimentares e bebidas	070107	Produtos alimentares e bebidas
		7118		Mercadorias	070108	Mercadorias
		7119		Matérias de consumo	070109	Matérias de consumo
		71110		Desperdícios, resíduos e refugos	070110	Desperdícios, resíduos e refugos
		71111		Produtos acabados e intermédios	070111	Produtos acabados e intermédios
		71112		Outros	070199	Outros
		71113		Devolução de vendas de bens correntes	(10)	
	712			Serviços:	070200	Serviços
		7121		Aluguer de espaços e equipamentos	070201	Aluguer de espaços e equipamentos
		7122		Estudos, pareceres, projectos e consultadoria	070202	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria
		7123		Vistorias e ensaios	070203	Vistorias e ensaios
		7124		Serviços de laboratórios	070204	Serviços de laboratórios
		7125		Actividades de saúde	070205	Actividades de saúde
		7126		Reparações	070206	Reparações
		7127		Alimentação e alojamento	070207	Alimentação e alojamento
		7128		Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto	070208	Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto
		7129		Serviços específicos das autarquias	070209	Serviços específicos das autarquias
		71210		Outros	070299	Outros
	713			Rendas:	070300	Rendas
		7131		Habitações	070301	Habitações
		7132		Edifícios	070302	Edifícios
		7133		Outras	070303	Outras
72	721			Impostos e taxas:		
				Impostos directos:	010000	Impostos directos
				Sobre o rendimento	010100	Sobre o rendimento
		72111		Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS)	010102	Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS)
		72112		Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC)	010103	Imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC)
		7212		Outros:	010200	Outros
		72121		Imposto sobre as sucessões e doações	010201	Imposto sobre as sucessões e doações
		72122		Contribuição autárquica	010202	Contribuição autárquica
		72123		Imposto municipal sobre veículos	010203	Imposto municipal sobre veículos
		72124		Imposto municipal sobre imóveis	010204	Imposto municipal sobre imóveis
		72125		Derrama	010205	Derrama
		72126		Imposto de uso, porte e detenção de armas	010206	Imposto de uso, porte e detenção de armas
		72127		Impostos abolidos	010207	Impostos abolidos
		72129		Impostos directos diversos	010299	Impostos directos diversos
	722			Impostos indirectos:	020000	Impostos indirectos:
		7221		Sobre o consumo:	020100	Sobre o consumo
		72211		Impostos sobre produtos petrolíferos (ISP)	020101	Impostos sobre produtos petrolíferos (ISP)
		72212		Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	020102	Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)						
				Proveitos e ganhos (cont.)		
			722	72213 Imposto automóvel (IA)	020103	Imposto automóvel (IA)
				72214 Imposto de consumo sobre o tabaco	020104	Imposto de consumo sobre o tabaco
				72215 Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	020105	Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA)
				72216 Impostos diversos sobre o consumo	020199	Impostos diversos sobre o consumo
				Outros:	020200	Outros:
				72221 Lotarias	020201	Lotarias
				72222 Imposto do selo	020202	Imposto do selo
				72223 Imposto do jogo	020203	Imposto do jogo
				72224 Impostos rodoviários	020204	Impostos rodoviários
				72225 Resultados da exploração de apostas mútuas	020205	Resultados da exploração de apostas mútuas
				72226 Impostos indirectos específicos das autarquias locais	020206	Impostos indirectos específicos das autarquias locais
				72227 Impostos indirectos diversos	020299	Impostos indirectos diversos
	723			Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de	030000	Contribuições para a segurança social, a Caixa Geral de
				Aposentações e a ADSE:		Aposentações e a ADSE:
		7231		Subsistema previdencial:	030100	Subsistema previdencial:
				72311 Quotizações dos trabalhadores	030101	Quotizações dos trabalhadores
				72312 Contribuições	030102	Contribuições
				72313 Contribuições por políticas activas de emprego	030103	Contribuições por políticas activas de emprego
		7232		Regimes complementares e especiais:	030200	Regimes complementares e especiais:
				72321 Regimes especiais	030201	Regimes especiais
				72322 Regimes complementares	030202	Regimes complementares
		7233		Caixa Geral de Aposentações e ADSE:	030203	Caixa Geral de Aposentações e ADSE
			72331	Quotas e participações para a Caixa Geral de Aposentações	030204	Quotas e participações para a Caixa Geral de Aposentações
			72332	Comparticipações para a ADSE	030205	Comparticipações para a ADSE
			72333	Outros	030299	Outros
	724			Taxas, multas e outras penalidades:	040100	Taxas, multas e outras penalidades
				Taxas:	040100	Taxas
		7241		72411 Taxas de justiça	040102	Taxas de justiça
				72412 Taxas de registo de notariado	040103	Taxas de registo de notariado
				72413 Taxas de registo predial	040104	Taxas de registo predial
				72414 Taxas de registo civil	040105	Taxas de registo civil
				72415 Taxas de registo comercial	040106	Taxas de registo comercial
				72416 Taxas florestais	040107	Taxas florestais
				72417 Taxas vinícolas	040108	Taxas vinícolas
				72418 Taxas moderadoras	040109	Taxas moderadoras
				72419 Taxas sobre espectáculos e divertimentos	040110	Taxas sobre espectáculos e divertimentos
				724110 Taxas sobre energia	040111	Taxas sobre energia
				724111 Taxas sobre geologia e minas	040112	Taxas sobre geologia e minas
				724112 Taxas sobre comercialização e abate de gado	040113	Taxas sobre comercialização e abate de gado
				724113 Taxas de portos	040114	Taxas de portos
				724114 Taxas sobre operações de bolsa	040115	Taxas sobre operações de bolsa
				724115 Taxas sobre controlo metrológico e de qualidade	040116	Taxas sobre controlo metrológico e de qualidade
				724116 Taxas sobre fiscalização de actividades comerciais e industriais	040117	Taxas sobre fiscalização de actividades comerciais e industriais
				724117 Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas	040118	Taxas sobre licenciamentos diversos concedidos a empresas
				724118 Adicionais	040119	Adicionais
				724119 Emolumentos consulares	040120	Emolumentos consulares
				724120 Portagens	040121	Portagens
				724121 Propinas	040122	Propinas
				724122 Taxas específicas das autarquias locais	040123	Taxas específicas das autarquias locais
				724123 Taxas diversas	040199	Taxas diversas
		7242		Multas e outras penalidades:	040100	Multas e outras penalidades:
				72421 Juros de mora	040201	Juros de mora

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)						
				Proveitos e ganhos (cont.)		
73	725	726	72422	Juros compensatórios	040102	Juros compensatórios
			72423	Multas e coimas por infracções ao Código da Estrada e restante legislação	040103	Multas e coimas por infracções ao Código da Estrada e restante legislação
			72424	Coimas e penalidades por contra-ordenações	040104	Coimas e penalidades por contra-ordenações
			72425	Multas e penalidades diversas	040199	Multas e penalidades diversas
				Reembolsos e restituições	(15)	(15)
				Anulações	(15)	(15)
				Proveitos suplementares:		
			731	Serviços sociais	070208	Serviços sociais, recreativos, culturais e desporto
			732	Aluguer de equipamento	070201	Aluguer de espaços e equipamento
			733	...		
			734	Estudos, projectos e assistência tecnológica	070202	Estudos, pareceres, projectos e consultadoria
			735	...		
			736	...		
				
			738	Não especificados inerentes ao valor acrescentado	070299	Outros
				
74	742	7421		Transferências e subsídios obtidos:		
			741	Transferências - Tesouro		
			742	Transferências correntes:	060000	Transferências correntes
				Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	060100	Sociedades e quase-sociedades não financeiras:
			74211	Públicas	060101	Públicas
			74212	Privadas	060102	Privadas
				Sociedades financeiras:	060200	Sociedades financeiras
			74221	Bancos e outras instituições financeiras	060201	Bancos e outras instituições financeiras
			74222	Companhias de seguros e fundos de pensões	060202	Companhias de seguros e fundos de pensões
			7423	Administração central:	060300	Administração central
			74231	Estado	060301	Estado
			74232	Estado - Subsistema de protecção de cidadania - Regime de solidariedade	060302	Estado - Subsistema de protecção de cidadania - Regime de solidariedade
			74233	Estado - Subsistema de protecção de cidadania - Acção social	060303	Estado - Subsistema de protecção de cidadania - Acção social
			74234	Estado - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional	060304	Estado - Subsistema de protecção à família e políticas activas de emprego e formação profissional
			74235	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	060305	Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			74236	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	060306	Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados
			74237	Serviços e fundos autónomos	060307	Serviços e fundos autónomos
			74238	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	060308	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			74239	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social e políticas activas de emprego e formação profissional	060309	Serviços e fundos autónomos - Subsistema de protecção social e políticas activas de emprego e formação profissional
			742310	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados	060310	Serviços e fundos autónomos - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			742311	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados	060311	Serviços e fundos autónomos - Participação comunitária em projectos co-financiados
			7424	Administração regional:	060400	Administração regional:
			74241	Região Autónoma dos Açores	060402	Região Autónoma dos Açores
			74241	Região Autónoma da Madeira	060403	Região Autónoma da Madeira
			7425	Administração local:	060500	Administração local:
			74251	Continente	060501	Continente
			74252	Região Autónoma dos Açores	060502	Região Autónoma dos Açores
			74253	Região Autónoma da Madeira	060503	Região Autónoma da Madeira

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)					Proveitos e ganhos (cont.)	
		7426			Segurança Social:	060600 Segurança Social
			74261		Sistema de solidariedade e segurança social	060601 Sistema de solidariedade e segurança social
			74262		Participação portuguesa em projectos co-financiados	060602 Participação portuguesa em projectos co-financiados
			74263		Financiamento comunitário em projectos co-financiados	060603 Financiamento comunitário em projectos co-financiados
			74264		Outras transferências	060604 Outras transferências
		7427			Instituições sem fins lucrativos:	060700 Instituições sem fins lucrativos
			74271		Instituições sem fins lucrativos	060701 Instituições sem fins lucrativos
		7428			Famílias:	060800 Famílias
			74281		Famílias	060801 Famílias
		7429			Resto do mundo:	060900 Resto do mundo
			74291		União Europeia - Instituições	060901 União Europeia - Instituições
			74292		União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania	060902 União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania
			74293		União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social à família e políticas activas de emprego e formação profissional	060904 União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social à família e políticas activas de emprego e formação profissional
			74294		União Europeia - Países-membros	060905 União Europeia - Países-membros
			74295		Países terceiros e organizações internacionais	060906 Países terceiros e organizações internacionais
			74296		Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania	060307 Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania
		743			Subsídios correntes obtidos	060000 Transferências correntes
		
75					Trabalhos para a própria entidade:	
			751		Investimentos financeiros	090000 Activos financeiros (10)
			752		Imobilizações corpóreas	070000 Aquisição de bens de capital (10)
			753		Imobilizações incorpóreas	(12)
			754		Imobilizações em curso	(13)
			755		Bens de domínio público	(14)
			756		Custos diferidos	(16)
			
			759		...	
76					Outros proveitos e ganhos operacionais:	
			761		Direitos de propriedade industrial	130102 Activos incorpóreos
			
			768		Outros não especificados alheios ao valor acrescentado	130199 Outras
77					Reversões de amortizações e ajustamentos:	
			771		Reversões de amortizações:	
			7711		...	
			7712		Imobilizações corpóreas	
			7713		Imobilizações incorpóreas	
			772		Reversões de ajustamentos:	
			7721		...	
			7722		De dívidas de terceiros	
			7723		De existências	
78					Proveitos e ganhos financeiros:	
			781		Rendimentos da propriedade:	050000 Rendimentos da propriedade
			7811		Juros - Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	050100 Juros - Sociedades e quase-sociedades não financeiras
			78111		Públicas	050101 Públicas
			78112		Privadas	050102 Privadas
			7812		Juros - Sociedades financeiras:	050200 Juros - Sociedades financeiras
			78121		Bancos e outras instituições	050201 Bancos e outras instituições
			78122		Companhias de seguros e fundos de pensões	050202 Companhias de seguros e fundos de pensões
			7813		Juros - Administrações públicas:	050300 Juros - Administrações públicas

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)						
				Proveitos e ganhos (cont.)		
79			78134	Administração central - Estado	050301	Administração centra - Estado
			78132	Administração central - Serviços e fundos autónomos	050302	Administração central - Serviços e fundos autónomos
			78133	Administração regional	050303	Administração regional
			78134	Administração local - Continente	050304	Administração local - Continente
			78135	Administração local - Regiões Autónomas	050305	Administração local - Regiões Autónomas
			78136	Segurança social	050306	Segurança social
		7814		Juros - Instituições sem fins lucrativos	050400	Juros - Instituições sem fins lucrativos
		7815		Juros - Famílias	050500	Juros - Famílias
		7816		Juros - Resto do mundo:	050600	Juros - Resto do mundo
			78161	União Europeia - Instituições	050601	União Europeia - Instituições
			78162	União Europeia - Países membros	050602	União Europeia - Países membros
			78163	Países terceiros e organizações internacionais	050603	Países terceiros e organizações internacionais
		7817		Dividendos e participações nos lucros de sociedades e quase sociedades não financeiras	050700	Dividendos e participações nos lucros de sociedades e quase sociedades não financeiras
			7818	Dividendos e participações nos lucros de sociedades financeiras	050800	Dividendos e participações nos lucros de sociedades financeiras
			7819	Participações nos lucros de administrações públicas	050900	Participações nos lucros de administrações públicas
			78110	Rendas:	051001	Rendas
			781101	Terrenos	051002	Terrenos
			781102	Activos no subsolo	051003	Activos no subsolo
			781103	Habitações	051004	Habitações
			781104	Edifícios	051005	Edifícios
			781105	Bens de domínio público	051006	Bens de domínio público
			781106	Outros	051099	Outros
		7811		Activos incorpóreos	051100	Activos incorpóreos
		
	785			Diferenças de câmbio favoráveis	080101	Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio
	786			Descontos de pronto pagamento obtidos	080199	Outras
	787			Ganhos na alienação de aplicações de tesouraria		
	788			Reversões e outros proveitos e ganhos financeiros:		
		7881		Reversões de ajustamentos de aplicações de tesouraria		
		7882		Reversões de ajustamentos de aplicações de investimentos financeiros		
		7883		...		
	789			Outros proveitos e ganhos financeiros	080199	Outras
				Proveitos e ganhos extraordinários:		
	791			Restituição de impostos		(17)
	792			Recuperação de dívidas		(16)
	793			Ganhos em existências:		
		7931		Sinistros	130101	Indemnizações
		7932		Sobras	130199	Outras
		7938		Outros	130199	Outras
	794			Venda de bens de investimento:	090000	Venda de bens de investimento
		7941		Terrenos:	090100	Terrenos:
			79411	Sociedades e quase-sociedades não financeiras	090101	Sociedades e quase sociedades não financeiras
			79412	Sociedades financeiras	090102	Sociedades financeiras
			79413	Administração Pública - Administração central - Estado	090103	Administração Pública - Administração central - Estado
			79414	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	090104	Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos
			79415	Administração Pública - Administração regional	090105	Administração Pública - Administração regional
			79416	Administração Pública - Administração local - Continente	090106	Administração Pública - Administração local - Continente
			79417	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	090107	Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas
			79418	Administração Pública - Segurança social	090108	Administração Pública - Segurança social
			79419	Instituições sem fins lucrativos	090109	Instituições sem fins lucrativos

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)						
				Proveitos e ganhos (cont.)		
			7942	794110 Famílias	090110 Famílias	
				794111 Resto do mundo - União Europeia	090111 Resto do mundo - União Europeia	
				794112 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	090112 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	
				Habitacões:	090200 Habitacões	
				79421 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	090201 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	
				79422 Sociedades financeiras	090202 Sociedades financeiras	
				79423 Administração Pública - Administração central - Estado	090203 Administração Pública - Administração central - Estado	
				79424 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	090204 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	
				79425 Administração Pública - Administração regional	090205 Administração Pública - Administração regional	
				79426 Administração Pública - Administração local - Continente	090206 Administração Pública - Administração local - Continente	
				79427 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	090207 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	
				79428 Administração Pública - Segurança social	090208 Administração Pública - Segurança social	
				79429 Instituições sem fins lucrativos	090209 Instituições sem fins lucrativos	
				794210 Famílias	090210 Famílias	
				794211 Resto do mundo - União Europeia	090211 Resto do mundo - União Europeia	
				794212 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	090212 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	
			7943	Edifícios:	090300 Edifícios	
				79431 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	090301 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	
				79432 Sociedades financeiras	090302 Sociedades financeiras	
				79433 Administração Pública - Administração central - Estado	090303 Administração Pública - Administração central - Estado	
				79434 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	090304 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	
				79435 Administração Pública - Administração regional	090305 Administração Pública - Administração regional	
				79436 Administração Pública - Administração local - Continente	090306 Administração Pública - Administração local - Continente	
				79437 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	090307 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	
				79438 Administração Pública - Segurança social	090308 Administração Pública - Segurança social	
				79439 Instituições sem fins lucrativos	090309 Instituições sem fins lucrativos	
				794310 Famílias	090310 Famílias	
				794311 Resto do mundo - União Europeia	090311 Resto do mundo - União Europeia	
				794312 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	090312 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	
			7944	Outros bens de investimento:	090400 Outros bens de investimento	
				79441 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	090401 Sociedades e quase-sociedades não financeiras	
				79442 Sociedades financeiras	090402 Sociedades financeiras	
				79443 Administração Pública - Administração central - Estado	090403 Administração Pública - Administração central - Estado	
				79444 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	090404 Administração Pública - Administração central - Serviços e fundos autónomos	
				79445 Administração Pública - Administração regional	090405 Administração Pública - Administração regional	
				79446 Administração Pública - Administração local - Continente	090406 Administração Pública - Administração local - Continente	
				79447 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	090407 Administração Pública - Administração local - Regiões Autónomas	
				79448 Administração Pública - Segurança social	090408 Administração Pública - Segurança social	
				79449 Instituições sem fins lucrativos	090409 Instituições sem fins lucrativos	
				794410 Famílias	090410 Famílias	
				794411 Resto do mundo - União Europeia	090411 Resto do mundo - União Europeia	
				794412 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	090412 Resto do mundo - Países terceiros e organizações internacionais	
		795		Benefícios de penalidades contratuais:	130101 Indemnizações	
		796		Reduções de provisões		
		797		Correcções relativas a exercícios anteriores:		
			7971	Reposições não abatidas aos pagamentos	150101 Reposições não abatidas aos pagamentos	
			
		798		Outros proveitos e ganhos extraordinários:		

Código das contas do POC proposto (cont.)					Classificador económico em vigor (cont.)	
Classe 7 (cont.)					Proveitos e ganhos (cont.)	
		
		7982			Diferenças de câmbio extraordinárias	080101 Prémios, taxas por garantias de risco e diferenças de câmbio
		7983			Transferências de capital obtidas	100000 Transferências de capital
			79831		Sociedades e quase-sociedades não financeiras:	100100 Sociedades e quase-sociedades não financeiras
			798311		Públicas	100101 Públicas
			798312		Privadas	100102 Privadas
			79832		Sociedades financeiras:	100200 Sociedades financeiras
			798321		Bancos e outras instituições financeiras	100201 Bancos e outras instituições financeiras
			798322		Companhias de seguros e fundos de pensões	100202 Companhias de seguros e fundos de pensões
			79833		Administração central:	100300 Administração central
			798331		Estado	100301 Estado
			798332		Estado - Subsistema de prot. social cidadania - Reg. de solidariedade	100302 Estado - Subsistema de protecção social cidadania - Reg. de solidariedade
			798333		Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social	100303 Estado - Subsistema de protecção social de cidadania - Acção social
			798334		Estado - Consignação dos rendimentos do Estado para reservas de capitalização	100304 Estado - Consignação dos rendimentos do Estado para reservas de capitalização
			798335		Estado - Excedentes de execução do Orçamento do Estado	100305 Estado - Excedentes de execução do Orçamento do Estado
			798336		Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados	100606 Estado - Participação portuguesa em projectos co-financiados
			798337		Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados	100307 Estado - Participação comunitária em projectos co-financiados
			798338		Serviços e fundos autónomos	100308 Serviços e fundos autónomos
			798339		Serviços e fundos autónomos - Part. portuguesa proj. co-financiados	100309 Serviços e fundos autónomos - Part. portuguesa proj. co-financiados
			7983310		Serviços e fundos autónomos - Part. comunitária proj. financiados	100310 Serviços e fundos autónomos - Part. comunitária proj. financiados
			79834		Administração regional:	100400 Administração regional
			798341		Região Autónoma dos Açores	100401 Região Autónoma dos Açores
			798342		Região Autónoma da Madeira	100402 Região Autónoma da Madeira
			79835		Administração local:	100500 Administração local
			798351		Continente	100501 Continente
			798352		Região Autónoma dos Açores	100502 Região Autónoma dos Açores
			798353		Região Autónoma da Madeira	100503 Região Autónoma da Madeira
			79836		Segurança Social	100600 Segurança Social
			798361		Sistema de solidariedade e segurança social	100601 Sistema de solidariedade e segurança social
			798362		Participação portuguesa em projectos co-financiados	100602 Participação portuguesa em projectos co-financiados
			798363		Financiamento comunitário em projectos co-financiados	100603 Financiamento comunitário em projectos co-financiados
			798364		Capitalização pública de estabilização	100604 Capitalização pública de estabilização
			798365		Outras transferências	100605 Outras transferências
			79837		Instituições sem fins lucrativos:	100700 Instituições sem fins lucrativos
			798371		Instituições sem fins lucrativos	100701 Instituições sem fins lucrativos
			79838		Famílias:	100800 Famílias
			798381		Famílias	100801 Famílias
			79839		Resto do mundo:	100900 Resto do mundo
			798391		União Europeia - Instituições	100901 União Europeia - Instituições
			798392		União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania	100902 União Europeia - Instituições - Subsistema de protecção social de cidadania
			798393		União Europeia - Países membros	10903 União Europeia - Países membros
			798394		Países terceiros e organizações internacionais	100904 Países terceiros e organizações internacionais
			798395		Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania	100905 Países terceiros e organizações internacionais - Subsistema de protecção social de cidadania
		
		7988			Outros proveitos e ganhos extraordinários não especificados	080199 Outras
	799				...	
Classe 8					Resultado	
81					Resultado económico	

Notas:

- (1) O artigo/rubrica pode ser uma das várias que o classificador económico das receitas e despesas públicas apresenta, quer na óptica da receita como na óptica da despesa.
- (2) A rubrica pode ser uma de entre as várias que os agrupamentos 01.00.00-*Despesas com o pessoal* a 11.00.00-*Outras despesas de capital* apresentam.
- (3) O artigo pode ser um de entre os vários que os capítulos 01.00.00-*Impostos directos* a 16.00.00-*Saldo de gerência anterior* apresentam.
- (4) No momento da receita.
- (5) No momento da despesa.
- (6) A rubrica depende do tipo de imobilização em curso que se vier a verificar. Será uma das rubricas assinaladas para a conta 41-«*Investimentos financeiros*», 42-«*Imobilizações corpóreas*» e 43-«*Imobilizações incorpóreas*».
- (7) O artigo depende do tipo de situação (rubrica de receita).
- (8) A rubrica depende do tipo de situação (rubrica de despesa).
- (9) A rubrica deve ser igual à utilizada no momento da compra.
- (10) A desagregar de acordo com a rubrica.
- (11) O artigo deve ser igual à utilizada no momento da venda.
- (12) A rubrica depende do tipo de imobilização corpóreas. Deve ser utilizada uma das rubricas da conta 43-«*Imobilizações incorpóreas*».
- (13) A rubrica depende do tipo de imobilização em curso. Deve ser utilizada uma das rubricas da conta 44-«*Imobilizações em curso*».
- (14) Rubricas possíveis (óptica da despesa):
 - 07.03.01-*Terrenos e recursos naturais*
 - 07.03.02-*Edifícios*
 - 07.03.03-*Outras construções e infra-estruturas*
 - 07.03.04-*Infra-estruturas e equipamentos de natureza militar*
 - 07.03.05-*Bens de património histórico, artístico e cultural*
 - 07.03.06-*Outros bens de domínio público*
- (15) O artigo depende do tipo de situação (receita).
- (16) Depende da situação.
- (17) Depende do tipo de imposto.